



المكتبة المحاسبية

# النظم المحاسبية المقارنة

الدكتور محمد سمير الضبان

أستاذ المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة ديالى العراقية

الأستاذ الدكتور عبد الحفيظ مرعي

مدير كلية التجارة  
جامعة ديالى العراقية



الدار الجامعية  
١٩٩٠



## النظم الحاسوبية المقارنة

اهداءات ١٩٩٨

مؤسسة الأهرام للنشر والتوزيع

القاهرة

# النظم المحاسبية المقارنة

الدكتور محمد سمير الصبّان

أستاذ المحاسبة المساعد  
كلية التجارة - جامعة بيروت العربية

الأستاذ الدكتور عبد الحفي مرعي

عميد كلية التجارة  
جامعة بيروت العربية



General Organization Of the Alexan-  
dria Library (GOAL)

*Bibliotheca Alexandrina*



دار الكتب

## **الدار الجامعية**

بيروت - تجاه جامعة بيروت العربية - شارع حنيف الطي - بناية البلبي - الطابق الرابع  
٣٦٧١٨/٣٦٦٦٦ ص.ب : ٩٢٢٢ برقياً : ميكاوي تليكس : LE 43968 MAKAWI

## مقدمة

لقد أظهرت كتابات العديد من المحاسبين ضرورة ربط الأنظمة المحاسبية بالتطورات الاقتصادية التي تحدث داخل المجتمع، فالنظام المحاسبي يقوم في زمان ومكان معين، ويتكون من عناصر قابلة بطبيعتها للتغير لأنها ليست مجردة عن الزمان والمكان. فالنظام يتكون من ثلاث عناصر، الأول يتفق مع فلسفة النظام، والثاني نوع من التنظيم القانوني والإداري للوحدة المحاسبية، والثالث نوع من الفن يتوقف على ما إذا كان تسجيل المعاملات يتم يدوياً أو آلياً. ومن ثم فلقد أوضحت تلك الكتابات ضرورة الربط بين القواعد والأسس المحاسبية وبين المفاهيم الاقتصادية والاجتماعية السائدة داخل المجتمع. فالقواعد والأسس المحاسبية التي تكون مقبولة وملائمة في اقتصاد رأسمالي يقوم على المشروع الخاص، تفقد صلاحيتها في اقتصاد مخطط يقوم على المشروع العام.

ولتحقيق ذلك الربط، نحاول الدول والهيئات العلمية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة بها، توحيد وتطوير الأنظمة المحاسبية بما يحقق التلاءم بين نوعية المخرجات المحاسبية وبين احتياجات مستخدمي تلك المخرجات سواء على مستوى الوحدة المحاسبية، أو على مستويات تجميعية أعلى داخل المجتمع، والذي يؤدي إلى توفير المناخ المناسب لزيادة دلالة المعلومات المحاسبية وسهولة إمكانية إجراء المقارنات وتوفير إمكانية التجميع الإحصائي للمعلومات الفردية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية داخل المجتمع من معلومات عن قيم الثروة للوحدات الاقتصادية وما يطرأ عليها من تغيرات خلال فترة زمنية معينة، وتحقيق الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية وحسابات الدخل القومي.

وعلى الرغم من تزايد الاهتمام بتطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية وضرورة الربط بين كل من التطوير والتوحيد، فمن الملاحظ أن الأهمية النسبية لكل من

التطوير والتوحيد قد تختلف تبعاً للأنظمة الاقتصادية والاجتماعية السائدة. ففي المجتمعات التي تأخذ بأسلوب التخطيط الشامل، تزداد الأهمية النسبية للتطوير بقصد توحيد المفهوم بين منتجي المعلومات ومستخدميها وخاصة من الأجهزة المركزية والتي تعمل على تحقيق الرقابة على الوحدات الاقتصادية التابعة لها. في حين أنه في المجتمعات التي تأخذ بأسلوب الاقتصاد الحر والمشروع الخاص، تزداد الأهمية النسبية للتوحيد لغرض زيادة كل من دلالة المعلومات وقابليتها للمقارنة والقضاء على المشاكل الإحصائية الخاصة بتركيب وإعداد الحسابات المجمعة على المستويات الاقتصادية المختلفة.

وسوف يخصص هذا المؤلف لدراسة محاولتين من محاولات التطوير والتوحيد للأنظمة المحاسبية، الأولى في جمهورية مصر العربية والثانية في الجمهورية اللبنانية، للتعرف على ما جاءت به كل محاولة من قواعد ومصطلحات ومبادئ وقوائم وتقارير ملزمة في مجال تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية والدوافع التي أدت إلى التفكير في هذه المحاولة، والصعوبات التي رافقت التطبيق العملي، وما تم تحقيقه من أهداف محددة مسبقاً لإجراء هذا التطوير والتوحيد.

وتحقيقاً لهذا الهدف، ينقسم هذا المؤلف إلى قسمين، يخصص الأول لدراسة النظام المحاسبي الموحد في جمهورية مصر العربية، ويهتم الثاني بدراسة التصميم المحاسبي العام في الجمهورية اللبنانية.

وفي القسم الأول، سنوضح كيف أن التخطيط الاقتصادي الرشيد يقوم على أساس سليم من النظريات العلمية والأساليب الرياضية والتحليلية التي تتطلب توفير بيانات دقيقة من الوقت المناسب وبالصورة المناسبة وبالمفهوم الاقتصادي الصحيح. ولما كان النظام الاقتصادي في جمهورية مصر العربية قد شهد تطورات جذرية عندما اتبعت جمهورية مصر العربية أسلوب التخطيط الشامل كأساس للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وسيطرت الدولة على وسائل الإنتاج، مما أدى إلى تكوين قطاع عام يلعب دوراً أساسياً في الحياة الاقتصادية. وفي ظل هذه الظروف ظهرت الحاجة إلى تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية بما



يخدم التخطيط والمتابعة وتقييم الأداء من ناحية، وفي إعداد الحساب الختامي والميزانية العامة للدولة من ناحية أخرى، وذلك بجانب الأهداف التقليدية للوحدة المحاسبية. ولتحقيق المتطلبات السابقة صدر النظام المحاسبي الموحد في عام ١٩٦٦ شاملاً لمحاولات تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية بما يتلاءم مع الظروف الراهنة ولتحقيق التزاوج بين أنواع النظم المحاسبية المختلفة لقطاعات النشاط الاقتصادي على اختلاف أنواعها، بما يحقق احتياجات المستخدمين على مستوى الوحدة وعلى المستوى القومي. ويهتم هذا القسم باستعراض قواعد القياس والاتصال المحاسبي في وحدات القطاع العام في جمهورية مصر العربية وفقاً لقواعد النظام المحاسبي الموحد، ولقد تطلب ذلك بالضرورة التعرف على الأسباب التي أدت إلى صدور النظام المحاسبي الموحد، والقواعد والأسس التي جاء بها النظام في سبيل تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لوحدات القطاع العام. ولقد تم تبويب موضوعات هذا القسم في أربعة أبواب، انقسم كل منها إلى عدد من الفصول والمباحث. فلقد خصص الباب الأول لدراسة مفهوم تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام، أم الباب الثاني فيحدد الإطار العام للنظام المحاسبي الموحد من خلال مدى ملاءمة ما جاء به من قواعد وأسس ومبادئ لمتطلبات التطور والتوحيد، وقد اهتم الباب الثالث بالمعالجة المحاسبية للعمليات المالية وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد، وأخيراً فلقد خصص الباب الرابع لدراسة مخرجات النظام المحاسبي الموحد من قوائم وتقارير مالية مع التركيز على القوائم والتقارير التي استحدثها النظام.

أما القسم الثاني فلقد خصص لدراسة التجربة اللبنانية في مجال تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية للمؤسسات، والذي استهدف إظهار الدوافع التي حدثت بالمشروع اللبناني إلى إصدار التصميم المحاسبي العام ومن أهمها تبسيط وتطوير الأنظمة المحاسبية للمؤسسات بما يعمل على خلق فهم موحد للمعلومات المحاسبية وجعلها قابلة للمقارنة سواء على مستوى الوحدة لفترات زمنية متتالية، أو على مستوى الوحدات المتتالية، وأخيراً للقضاء على المشاكل الإحصائية لتجميع المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية بصدد إعداد القوائم المالية المجمعة وربط حسابات الوحدة بالحسابات على المستوى القومي

والعمل على توفير الاحصاءات الاقتصادية والاجتماعية اللازمة للتخطيط القومي ورسم السياسات الاقتصادية والمالية للدولة اللبنانية.

ولقد تكون هذا القسم من بابين، انقسم كل منهما إلى عدد من الفصول، وقد خصص الباب الأول لدراسة الاطار العام للتصميم المحاسبي العام من خلال استعراض الملامح الرئيسية للتصميم سواء في مجال تطوير وتوحيد وتبسيط الأنظمة المحاسبية للوحدات الاقتصادية، أو في مجال ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين من داخل الوحدة ومن خارجها، مع إبراز مجالات التوحيد والالتزام التي جاء بها التصميم المحاسبي العام تحقيقاً للأهداف المنشودة، من خلال نصوص المرسوم رقم ٤٦٦٥ والصادر بتاريخ ١٩٨١/١٢/٢٦ بوضع تصميم محاسبي عام، وكذلك القرار التطبيقي رقم ١١١ - ١ بتاريخ ١٩٨٢/٢/٢٢ الصادر عن وزير المالية.

وقد خصص الباب الثاني للتعرف على دورة تشغيل البيانات (الدورة المحاسبية)، والقوائم والتقارير المالية التي تنتج عنها في نهاية الدورة المالية لإظهار نتائج عمليات المؤسسة عن فترة زمنية معينة، وبيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ نهاية هذه الفترة مع الالتزام بالنماذج التي أوردها التصميم بهذا الصدد. ولقد راعينا أن تشمل موضوعات الدراسة عدداً من الأمثلة والتطبيقات العملية للمعاونة في التعرف على كيفية استخدام القواعد والأسس والمفاهيم التي جاء بها كل من النظام المحاسبي الموحد والتصميم المحاسبي العام.

ونأمل أن نكون قد ساهمنا بهذا الجهد المتواضع في تقديم العون للراغبين في التعرف على قواعد القياس والاتصال المحاسبي في شركات القطاع العام المصرية وفقاً لأحكام النظام المحاسبي الموحد، وفي المؤسسات اللبنانية وفقاً لأحكام وقواعد التصميم المحاسبي العام.

ونرجو من الله سبحانه وتعالى، أن نكون قد وفقنا في تحقيق الهدف الذي سعينا إلى تحقيقه من إصدار هذا المؤلف. والله نسأل التوفيق والسداد.

بيروت في يناير ١٩٩٠

المؤلفان

القسم الأول  
النظام المحاسبي الموحد  
في جمهورية مصر العربية



## الباب الأول

### « تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام »

تناول البعض العلاقة بين النظرية المحاسبية والنظام الاقتصادى السائد الذى تطبق فيه<sup>(١)</sup>. وقد خلصت كتاباتهم الى ضرورة ربط الأنظمة المحاسبية بالتطورات الاقتصادية التى تحدث داخل المجتمع .

ويتجدر بنا فى هذا المجال أن نحدد أولاً ما هو المقصود بالأنظمة المحاسبية على مستوى المشروع . ولقد تعددت التعاريف التى تناولتها وذلك لفرض تحديد مفهومها .

وسوف نتناول الآن بعض هذه التعاريف<sup>(٢)</sup> فقد أشار أحدهم<sup>(٣)</sup> فى كتابه بعنوان « المحاسبة الادارية » أن النظام المحاسبى لا يمثل دفاتر اليومية ودفاتر الاستاذ وغير ذلك من القوائم والسجلات ، وما يحكم استعمالها من قواعد ، ولكن النظام المحاسبى الصحيح لمشروع معين هو الذى يؤدى الى تحقيق الأغراض الآتية :

١ — متابعة البيانات المحاسبية بكفاءة ، على أن تم هذه المتابعة بأقل التكاليف .

٢ — الحصول على تقارير دورية وسريعة .

٣ — تحقيق درجة عالية من الدقة فى اثبات عمليات المشروع .

٤ — العمل على تجنب احتمالات التلاعب والغش والتحريف والتمويه .

---

Horwitz , B., " Depreciation and Cost stability in Soviet Accounting " , Accounting (١) Review , October , 1963 , P. 819 .

(٢) عبد الباسط أحمد رضوان : « دراسة تحليلية فى النظام المحاسبى الموحد لشركات القطاع العام » ، دار المعارف بمصر ، ١٩٦٧ .

(٣) Anthony , R.N. (٣)

كما ذكر المؤلف في مقدمة كتابه هذا أن لكل مشروع نظاما محاسبيا يعنى تجميع وتلخيص وتقديم تقارير معبرا عنها بوححدات نقدية .

وقد أبرز آخر<sup>(١)</sup> مفهوم النظام والفرق بينه وبين الاجراءات عن طريق عرض بعض التعاريف لكل منهما على النحو الآتى :

١ — فقد عرف أحد الكتاب<sup>(٢)</sup> النظام بأنه مجموعة من الأجزاء المترابطة ، وهو السبيل لربط الأفراد بنواحى النشاط المختلفة والخدمات وبالآلات لتحقيق أهداف المشروع .

٢ — ويرى آخر<sup>(٣)</sup> أن النظام طريقة عملية مناسبة لاطار كامل يمكن من القيام بالنشاط الرئيسى أو وظيفة المشروع . أما الاجراءات فهى عمليات كتابية متفرقة تعد أساسا لضمان توحيد معالجة عمليات المشروع .

ومن هذا يتضح أن النظام المحاسبى لا يعنى مجموعة دفترية تسجل فيها العمليات المالية بالمشروع فحسب ، ولكنه يركز على مبادئ علمية تشمل الأهداف والمفاهيم والفروض التى تساعد على قياس النتائج ، وكذلك الأساليب الفنية بما تتضمنها من مقومات مستندية وتبويب حسابى وما تتخذه تلك الأساليب من قواعد واجراءات محاسبية<sup>(٤)</sup> .

فالنظام المحاسبى — فى ذاته — هو تطبيق لنظريات ومبادئ المحاسبة بدراسة الطرق العملية والمناسبة فى تسجيل المعلومات وتلخيص البيانات وعرض النتائج لتحقيق الأهداف التى سبق ذكرها فى التعريف الأول للنظام المحاسبى .

ومن ثم فالنظام يقوم فى زمان ومكان معين ويتكون من عناصر قابلة بطبيعتها للتغير لأنها ليست مجردة عن الزمان والمكان . ويتكون النظام من ثلاث عناصر :

---

(١) Gellespie , Cecil

(٢) Place , Iren

(٣) Cole

(٤) الدكتور حسن علم شرف : « نظرية المحاسبة الحكومية » ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٢ .

نوع معين يتفق مع فلسفة النظام ، ونوع من التنظيم القانوني والادارى للوحدة المحاسبية ، ونوع من الفن يتوقف على ما اذا كان تسجيل العمليات يتم يدويا أو باستخدام الآلات .

ولقد شهدت جمهورية مصر العربية تطورات اقتصادية جذرية عندما إتبع أسلوب التخطيط للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وسيطرت الدولة على وسائل الانتاج مما جعل القطاع العام بوحداته الاقتصادية المختلفة من الركائز الأساسية للتخطيط القومى الشامل . وفى ظل هذه الظروف ظهرت الحاجة الى تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية بما يخدم التخطيط والمتابعة وتقييم الأداء من ناحية وفى اعداد الحساب الختامى والميزانية العامة للدولة من ناحية أخرى ، وذلك بجانب الأهداف التقليدية للوحدة المحاسبية .

ولتحقيق المتطلبات السابقة جاء النظام المحاسبى الموحد شاملا لمحاولات تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية بما يتلاءم مع الظروف الراهنة .

وسوف نتناول فى هذا الباب دراسة الأسباب التى دعت الى تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية بما يتلاءم مع احتياجات أجهزة التخطيط من حيث اعداد الخطة العامة ومتابعة تنفيذها وربط حسابات الوحدة بالاقتصاد القومى واعداد الموازنة العامة للدولة ، وكذا لتوفير البيانات الدقيقة لأجهزة الرقابة وتقييم الأداء ، مما يحقق فاعلية هذه الأجهزة . وأخيرا سوف نشير فى هذا للدراسة سريعة للنظام المحاسبى الموحد كخطوة لتحقيق الهدف المنشود . وستتناول هذا الموضوع على النحو الآتى :

الفصل الأول : تطوير الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام

الفصل الثانى : توحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام

## الفصل الأول

### ١ تطوير الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام ،

لقد نادى العديد من الكتاب بضرورة ربط القواعد والأسس المحاسبية بالمفاهيم الاقتصادية والاجتماعية السائدة داخل المجتمع . فالقواعد والاسس المحاسبية التي تكون مقبولة وملائمة في اقتصاد رأسمالى يقوم على المشروع الخاص ، تفقد صلاحيتها في اقتصاد مخطط يقوم على المشروع العام .

وقد ترتب على اتباع جمهوريتنا اسلوب التخطيط الشامل كأساس للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ونشأة الوحدات الاقتصادية للقطاع العام ، أن تأكدت الحاجة الى تطوير الأنظمة ، بما يكفل توفير البيانات الدقيقة والملائمة التى يتم على أساسها اعداد الخطة العامة للدولة وكذلك متابعة الأداء وتقييم نتائجه بواسطة الأجهزة الرقائية المختلفة ، ذلك لأن الوحدة الاقتصادية تعتبر الخلية الأساسية لعملية التخطيط بمعناها الشامل ، أى لاعداد الخطة وتنفيذها ومتابعتها وتقييمها<sup>(١)</sup> .

ومن ناحية أخرى فان وحدات القطاع العام تمثل أجهزة الدولة لممارسة النشاط الانتاجى ، ومن ثم فان ميزانياتها تعتبر جزءا من الميزانية العامة للدولة ، وبالتالي فان تطوير الأنظمة المحاسبية يجب أن يستهدف خدمة رجل الخزنة في إمداده بالبيانات الدقيقة والملائمة لاعداد ميزانية قطاع الأعمال والتي تعتبر جزءا من الميزانية العامة للدولة . والمقصود بالتطوير في هذا المجال هو أن تستطيع الأنظمة المحاسبية وما تتضمنه من الأسس والمصطلحات والتعاريف المحاسبية التى تطبقها الوحدات الاقتصادية أن تفي باحتياجات وزارتي التخطيط والخزنة بجانب احتياجات

---

(١) الجهاز المركزى للمحاسبات ، « النظام المحاسبي الموحد » ، الجزء الأول ، ١٩٦٦ ، ص ٢ .



الوحدة . ومن ثم يمكن القول بأن التطوير في هذا المجال يعنى أن تستطيع البيانات المحاسبية المستخرجة من السجلات والدفاتر في شركات القطاع العام خدمة أغراض المستويات التالية مجتمعة :

- ١ — الوحدة الاقتصادية ( الشركة ) .
- ٢ — أجهزة التخطيط .
- ٣ — وزارة الخزانة أو المالية .

ونود أن نشير قبل دراسة علاقة التطوير بهذه المستويات ، الى اننا نقصد بالوحدة الاقتصادية الشركة العامة والتي افترضنا في نفس الوقت أنها الوحدة المحاسبية . حيث يمكن تعريف الوحدة المحاسبية<sup>(١)</sup> بأنها كل وحدة اقتصادية تقوم بعمليات تبادلية تتخذ شكل صفقات تجارية أو معاملات مالية ، ويمكن تحديد ما تجر به من صفقات أو معاملات ونسبتها الى تلك الوحدة ، وتتبع الآثار النقدية لتلك الصفقات والمعاملات . وترتبط على ذلك قد تكون الوحدة المحاسبية مجرد مبلغ من المال مخصص لفرض محدد ، وقد تكون مشروعاً فردياً ، أو شركة مساهمة ، أو مجموعة من الشركات التابعة لشركة قابضة ، أو قد تكون قسماً من أقسام الشركة أو فرعاً من فروعها ، فجميعها تتشابه في أن لكل منها نشاطاً اقتصادياً يترتب عليه صفقات أو معاملات يمكن تمييزها تمييزاً واضحاً وتقييم كل منها بوحدة نقدية ، إلا أنها تختلف من حيث مجالات النشاط الاقتصادي التي تؤدي فيها وظائفها ، ومن حيث طبيعة التدفقات المالية التي تتكون منها ، ويترتب على ذلك أن تختلف أنواع البيانات التي تعبر عن نتائج ذلك النشاط ، كما تختلف أساليب استخدام تلك البيانات ، ومن ثم تعتبر هذه الخصائص أساساً لتحديد أنواع الوحدات المحاسبية والتمييز بينها .

ويمكن أن نستخدم في هذا المجال اصطلاح الوحدة الاقتصادية بدلا من اصطلاح الوحدة المحاسبية لتمييز عن شركات القطاع العام تمثيلاً مع ما ورد بنظام المحاسبي الموحد .

(١) الدكتور حسين عامر شرف : « نظرية المحاسبة الحكومية » ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٢ .

وبعد ذلك سوف نتناول علاقة التطوير بكل مستوى من المستويات الثلاثة السابقة .

وسوف نتناول علاقة التطوير بهذه المستويات كما يلي :

**أولاً : أغراض المحاسبة بالنسبة للوحدة الاقتصادية :**

من الثابت أن الأغراض التقليدية لمسك الدفاتر ( المحاسبة الخارجية ) بالنسبة للوحدات الاقتصادية هي إثبات العمليات المالية ، وإظهار نتيجة العلاقات الخارجية للوحدة مع الغير ، وأخيراً بيان التغيرات في رأس المال المستمر نتيجة استغلاله في النشاط الاقتصادي . ويمكن أن نحصر إجراءات تحقيق هذه الأغراض في الآتي :

- ١ - إثبات العمليات المالية التي تقوم بها الوحدة حسب تسلسل حدوثها .
  - ٢ - تبويب العمليات المثبتة في دفاتر القيد الأولى .
  - ٣ - إظهار نتيجة عمليات الوحدة خلال فترة زمنية محددة .
  - ٤ - تصوير المركز المالي للوحدة .
- ويذكر البعض أن أهداف المحاسبة بالنسبة للوحدة تنحصر في<sup>(١)</sup> :

- ١ - اعداد سجل تاريخي لتفاصيل المعاملات المالية التي تترتب على النشاط الاقتصادي للمشروع .
- ٢ - صيانة حقوق المشروع والحفاظة على أصوله .
- ٣ - تقديم البيانات والنتائج كأساس للدراسة واتخاذ القرارات الادارية .

ومن ثم فلا يقصد بتطوير الأنظمة المحاسبية ، إهمال الأغراض التقليدية للمحاسبة المالية في الوحدة الاقتصادية ، ولكنه يهدف الى تنمية الأساليب المستخدمة في تحقيق هذه الأغراض ، ولتسهيل استخراج البيانات اللازمة لأجهزة

---

(١) فسر المرجع السابق .

الضبط والرقابة ، وتوفير البيانات الضرورية لاعداد ميزانية قطاع الأعمال ، كاسنين فيما بعد .

### ثانيا : أجهزة التخطيط :

بعد أن أخذت الدولة بمبدأ التخطيط القومى الشامل ، ونتيجة للتغير فى طبيعة الوحدة الاقتصادية ، بحيث أصبحت خلية اقتصادية حية تعمل داخل اطار محدد . كان من الضرورى تطوير الأنظمة المحاسبية لهذه الوحدات لتوفير البيانات اللازمة لأجهزة التخطيط من حيث اعداد الحسابات القومية ، واعداد الخطة ومتابعة تنفيذها . ولهذا كان من الضرورى ربط البيانات المحاسبية المستخرجة من دفاتر وحدات القطاع العام بأجهزة التخطيط بطريق مباشر عن طريق مدها البيانات اللازمة لاعداد الخطة ومتابعة تنفيذها وبطريق غير مباشر عن طريق الاشتراك فى اعداد الحسابات القومية وستتناول كل من هذين الموضوعين على حدة .

### ١ - اعداد الحسابات القومية :

للتخطيط القومى أدوات كثيرة يستعين بها المخطط الاقتصادى فى رسم الخطة العامة للتنمية الاقتصادية ، ولعل أهمها المحاسبة القومية . ويمكن القول أن الخطة القومية تشكل من مجموعة الخطوات والاجراءات التى يترتب عليها تعديل وضع اقتصادى قائم الى وضع آخر يتم اختياره على أساس من المنطق . وهذا بدوره يستلزم التعرف على الوضع القائم عند اعداد الخطة ، وتقويمه أى التعرف على امكانيات التأثير فيه ، واجراءات التحكم فيه التى يمكن ادخالها على الأوضاع القائمة من الناحيتين الكمية والنوعية<sup>(١)</sup> .

ولا توجد وسيلة خير من المحاسبة القومية لاعطاء هذه الصورة ، اذ تظهر لنا بجلاء مركز الاقتصاد القومى فى أى وقت . والمحاسبة القومية كما عرفها البعض<sup>(٢)</sup>

(١) الدكتور نزيه ضيف محاضرات فى الحسابات القومية كأداة لاعداد البيانات اللازمة للتخطيط ، معهد التخطيط القومى ، القاهرة ، يوليو ١٩٦١ .

(٢) Stone , Richard , " Functions and Criteria of a System of Social Accounting " , Income

& Wealth Series , I , Cambridge , 1951 .

هى « وسيلة عملية لتصوير الجانب الاقتصادى من حياة المجتمع ، والذى يتمثل فى شكل عمليات أو صفقات تتم فعلا أو مجازا خلال فترة زمنية معينة » .

وكما عرفها المؤتمر القومى لكتاب المالية العامة بأنها عبارة عن وسيلة احصائية تسمح بتصوير جداول محاسبية تشتمل على مقادير كمية لاعطاء فكرة اجمالية عن النشاط الاقتصادى فى دولة ما خلال فترة محددة<sup>(١)</sup> .

وتشبه المحاسبة المالية المحاسبة القومية فى بعض النواحي من حيث أن كل منهما يطبق نظرية القيد المزدوج فى تسجيل الصفقات الاقتصادية ، ولكن المحاسبة القومية تعطى صورة شاملة للعلاقات بين قطاعات المجتمع بأكمله . كما أن المحاسبة المالية تمكننا من اعداد البيانات المحاسبية اللازمة لرسم السياسة الانتاجية والاستثمارية للوحدة الاقتصادية ، بينما تعتبر المحاسبة القومية اسلوبا للتخطيط تنفيذى فى رسم سياسات التنمية والتخطيط الاقتصادى وما تشمله من برامج استثمار وانتاج وغير ذلك على مستوى الاقتصاد القومى<sup>(٢)</sup> .

وتتفرع المحاسبة القومية الى ثلاثة فروع<sup>(٣)</sup> :

١ — حسابات الدخل القومى<sup>(٤)</sup> .

٢ — حسابات المستخدم — المنتج<sup>(٥)</sup> .

٣ — حسابات التدفقات المالية<sup>(٦)</sup> .

---

(١) الدكتور مبارك حمير : « محاضرات فى الحسابات الاقتصادية والقومية » ، الطبعة الأولى ، ١٩٦١ .

(٢) عبد الباسط رضوان : « دراسة تحليلية فى النظام المحاسبى الموحد لشركات القطاع العام » ، دار المعارف بمصر ، ١٩٦٧ .

(٣) Yanovsky , M., " Anatomy of Social Accounting Systems " , London , Chapman & Hall , 1965

(٤) National Income Accounts

(٥) Input-Output Accounts

(٦) Flow of Funds Accounts

ويهدف النوع الأول أساسا الى قياس الدخل القومي والمنتج النهائي والاستهلاك وتكوين رأس المال . أما النوع الثاني فيختص الى حد كبير بعرض عملية التداخل الصناعي للانتاج وحركة السلع . والدور الرئيسي للنوع الثالث هو بيان وسائل تمويل عملية الانتاج والاستهلاك والاستثمار .

والعامل المشترك لهذه الأنواع الثلاثة هو أنها جميعا تختص بعملية تدفق الأنشطة الاقتصادية والمالية . فهي تصف تدفق مساهمات العمل في الانتاج والتدفق العكسي للدخل الذى يعود على العمل من المشروعات الانتاجية ، كما أنها تظهر تدفق السلع الوسيطة ( الخامات والسلع غير تامة الصنع ) بين القطاعات المختلفة للاقتصاد القومي . وتدفق السلع النهائية الى المستهلكين . ومثل هذه النظم تعرض أيضا للتدفقات المالية الدائرية التى تسمح للسلع والخدمات بالتدفق بين القطاعات المختلفة للاقتصاد القومي<sup>(١)</sup> .

ونتناول فيما يلى بيان علاقة المحاسبة المالية بهذه الأفرع الثلاثة للمحاسبة القومية .

فبالنسبة لحسابات الدخل القومي ، نجد أن التطور يعنى ضرورة ربط حسابات الوحدة بحسابات الدخل القومي ، بحيث تصبح الأولى مرحلة من مراحل اعداد الثانية .

ويقتضى هذا ضرورة تطوير الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية لكل منها لاحداث تقارب بين الحسابات الفردية والحسابات القومية ، وذلك لخدمة أغراض التخطيط . فمن طريق حسابات الدخل القومي يستطيع المخطط الوقوف على الناتج القومي ، ومصادره ، وكيفية توزيعه ، وما استهلك منه ، وما سيوجه الى الاستثمارات الجديدة .

فبالرغم من الاختلافات بين المحاسبة المالية وحسابات الدخل القومي من حيث مجال الاستخدام ، وهدف كل منهما ، فإن مصدر البيانات هو السجلات المحاسبية المستخدمة داخل الوحدات الاقتصادية .

---

(١) نفس المرجع السابق

وتمر مراحل القياس على المستوى القومى بثلاثة مراحل هى :

- أ - حساب الانتاج .
- ب - حساب التخصيص .
- ج - حساب رأس المال .

ويبين حساب الانتاج مجموعة السلع والخدمات المنتجة خلال الفترة المالية على حسب طبيعة كل نشاط ، وكذلك مجموعة مستلزمات الانتاج ( سلعية وخدمية ) ، وإيجاد الفرق بينها الذى يمثل القيمة المضافة المتولدة من العملية الانتاجية<sup>(١)</sup> . أما الحساب الثانى فيبين كيفية توزيع الفائض وأى إيرادات أخرى ، وما يتبقى لعملية الادخار ، الذى قد يكون بالسالب أو الموجب . وأخيرا فان حساب رأس المال ( حساب العمليات الرأسمالية ) يبين التغيرات فى رأس المال عن طريق بيان الموارد المتاحة من الادخار وبيع أصول ثابتة وأقساط الاهلاك وأوجه استخدامهما فى التكوين الرأسمالى ( اضافات رأسمالية وتغير فى المخزون ) أو عمليات الاقتراض .

ويتضح لنا بصورة مباشرة أهمية الربط بين حسابات الوحدة وحسابات الدخل القومى اذا استعرضنا بسرعة صورة حسابات الدخل القومى ، وكيف أن مجموع الوحدات الاقتصادية تكون فيما بينها أحد القطاعات الرئيسية للاقتصاد القومى وهو قطاع الأعمال . ويمكن تقسيم حسابات الدخل القومى الى :

- ١ - حسابات قطاعية .
- ٢ - حسابات مشتقة .
- ٣ - جداول تفصيلية .

فالحسابات القطاعية : هى التى تصور على مستوى القطاعات والتى تتكون من مجموعة من الوحدات التى تشابه فى سلوكها الانتاجى أو الاستهلاكى .  
(١) عناصر القيمة المضافة المتولدة من العملية الانتاجية هى : الأجر ، الإيجارات ، الفوائد ، الفائض .

وينقسم الاقتصاد القومى الى أربعة قطاعات لفرض اعداد حسابات الدخل القومى  
وهى :

ا - قطاعات الخدمات ( القطاع الحكومى )<sup>(١)</sup> : والسلوك الغالب له هو  
تقديم الخدمات العامة .

ب - قطاع الأعمال<sup>(٢)</sup> : والسلوك الغالب له هو الانتاج . وهو يضم  
مشروعات القطاع العام والخاص .

ج - القطاع العائلى<sup>(٣)</sup> : والسلوك الغالب له هو الاستهلاك .

د - قطاع العالم الخارجى<sup>(٤)</sup> : وهو له طبيعة تبادلية لبيان حركة المعاملات  
الخارجية من صادرات وواردات .

وبصور لكل قطاع من القطاعات السابقة الحسابات الثلاثة الخاصة المشار  
اليها وهى حساب الانتاج ، حساب التخصيص وحساب رأس المال . وقد  
يقتصر التصوير فى بعض القطاعات على حسابين فقط كما هو الحال فى القطاع  
العائلى حيث يقتصر على الحسابين الثانى والثالث وهما حساب التخصيص ورأس  
المال .

أما الحسابات المشتقة : فهى التى تصور على المستوى القومى بغض النظر عن  
القطاعات المكونة له ، وأهمها :

ا - حساب الناتج والانفاق : وهو لبيان كيفية توزيع الدخل القومى بين  
أوجه الانفاق الاستهلاكى والادخار .

ب - حساب الدخل وتوزيعه : وهو لبيان مدى عدالة توزيع الدخل القومى  
على العناصر المكونة له . وذلك عن طريق إيجاد النسبة المئوية لكل من  
الأجور والفوائد والفاصل الى مجموع الدخل القومى .

Governmental Sector (١)

Business Sector (٢)

Household Sector (٣) Ho

Rest of The World Sector (٤)

جـ — حساب العمليات الرأسمالية : وهذا الحساب تجميع لما ورد بحسابات العمليات الرأسمالية القطاعية ، وذلك لبيان التكوين الرأسمالى على مستوى الاقتصاد القومى .

أما الجداول التفصيلية : فهي تتناول تفصيلات للبيانات الواردة بالحسابات القطاعية المشتقة ، ومثال ذلك أنه يمكن تحليل حساب الانتاج فى قطاع الأعمال الى عدة حسابات تفصيلية على حسب نوع النشاط ( صناعى — زراعى ... ) .  
ولقد واجهت المحاسب القومى العديد من العقبات وهو بصدد اعداد هذه الحسابات ومنها :

- ا — طبيعة القواعد والأسس والتعاريف والمصطلحات المطبقة فى هذه المشروعات وتعدد النظم المحاسبية المستخدمة
- ب — سيطرة المشروعات الخاصة على النشاط الاقتصادى .
- جـ — الرغبة فى تحقيق الصالح الشخصى لأصحاب حقوق الملكية فى هذه المشروعات دون الصالح القومى .

ولقد تمكنت الدولة من القضاء على الصعوبتين الثانية والثالثة عن طريق التأميم وتكوين قطاع عام قوى يسيطر على أوجه النشاط الاقتصادى ويبنى الصالح العام . أما الصعوبة الأولى فلا يمكن القضاء عليها ، الا بتطوير وتوحيد القواعد والأسس والتعاريف والمصطلحات المحاسبية المطبقة فى هذه الوحدات داخل قطاع الأعمال ، وأيجاد التزاوج بين المحاسبة المالية والمحاسبة القومية ، ومن أجل هذا أصدرت الدولة النظام المحاسبى الموحد .

ومن الواضح أن تطوير التعاريف والمصطلحات والقواعد والأسس المحاسبية يختم اعداد حسابات الدخل القومى ، وكذا اعداد حسابات المستخدم والمنتج ، وحسابات التدفقات النقدية على أسس موحدة .



## ٢ - إعداد الخطة العامة للدولة :

يتضح من العرض السابق أن البيانات المحاسبية تخدم بطريقة غير مباشر رجل التخطيط عند استخدامها في إعداد الحسابات القومية والتي تعتبر أداة رئيسية من أدوات التخطيط ، ومن ناحية أخرى فهي تخدم بطريقة مباشر رجل التخطيط عند إعداد تقديرات الخطة العامة ومتابعة تنفيذها . ولأحكام تقديرات الخطة الاقتصادية للدولة من ناحية ، وأحكام عملية متابعة تنفيذها من ناحية أخرى ، يتطلب الأمر حصول المخطط العام على بيانات دقيقة عن الموارد المتاحة وأوجه استخدامها . وهذه البيانات ما هي إلا تجميع لتلك البيانات المحاسبية التي تقدمها الوحدات الاقتصادية عن مشروعاتها المستقبلية . ومن هنا ظهرت العلاقة الوطيدة بين الوحدات الاقتصادية والخطة العامة ، وكذا أهمية الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات على المستوى القومي .

ولإيضاح أهمية الدور الذي تلعبه البيانات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية في إعداد الخطة العامة للدولة ، يمكن أن نمر سريعا على مراحل عملية التخطيط وهي :

### ١ - صياغة أهداف وتوجيهات عامة ذات صبغة سياسية<sup>(١)</sup> .

ومن الملاحظ أن هذه الأهداف والتوجيهات تصدر من أعلى مستوى في الدولة .

## ٢ - تحديد الإطار المبدئي للخطة :

وتعني هذه المرحلة بلورة الأهداف والتوجيهات العامة في شكل تفصيلي . ومن ثم يمكن القول بأن الإطار المبدئي للخطة ما هو إلا الرأي العلمي والفني وبصورة مفصلة للأهداف والسياسات العامة . ويقوم بتحديد هذا الإطار المتخصصين في أجهزة التخطيط .

---

(١) قى عام ١٩٦١/٦٠ كان الهدف العام هو مضاعفة الدخل القومي خلال عشر سنوات ، وتحقيق التوازن بين المجتمع الحضري والقرى .

ونلاحظ أن الأساس والجوهر في اعداد الاطار المبدئى للخطة هو :

١ — وضع معدلات نمو بالنسبة للقطاعات المختلفة بالنسبة للإنتاج والعمالة ... الخ .

ب — تحقيق التكامل بين القطاعات المختلفة .

ج — إيجاد التوازن بين القطاعات المختلفة .

ويصدر الاطار المبدئى للخطة في شكل مشروع مقترح وليس نهائى .

٣ — مناقشة الاطار المبدئى للخطة :

وتم هذه المناقشة على كافة المستويات داخل الاقتصاد القومى كل فيما يخصه ( الوزارة ، المؤسسة ، الوحدات الانتاجية ) .

٤ — وضع خطة لكل وحدة اقتصادية :

وعلى ضوء هذا الاطار المبدئى تقوم كل وحدة انتاجية ( شركات القطاع العام ) بوضع خطة لها لفترة مستقبلية .

٥ — تجميع الخطط الفردية للوحدات الاقتصادية حتى تصل الى وزارة التخطيط لدراستها . وفى صيغتها تمر بأكثر من مرحلة . فنجد أن الشركات ترسل خططها الى الهيئات النوعية التابعة لها ، والهيئات بدورها ترسل هذه الخطط الى الوزارة المختصة وأخيرا ترسل هذه الوزارات هذه الخطط الى وزارة التخطيط وفى كل مرحلة يتم التجميع على أساس تحقيق الترابط والتكامل والتنسيق بين الخطط الفرعية .

٦ — تكوين لجان متخصصة لدراسة مشروعات الخطة لاعطاء رأيها الفنى فى اقتصاديات هذه المشروعات .

٧ — وأخيرا وضع الخطة فى صورتها النهائية .

ومن هذا العرض السريع لمراحل اعداد الخطة يتضح لنا خطوات المرحلة الرابعة ، التى تؤثر الى حد كبير جدا فى وضع الخطة بصورتها النهائية . ولذلك

فإن التهاون في هذه الخطوة، يعنى بالضرورة وضع خطة غير سليمة والعكس صحيح . ولكى تتمكن الشركة من حسن أداء هذه المرحلة كان لابد من تطوير الأنظمة المحاسبية لكى تتمشى مع المفاهيم الاقتصادية لمستخدمى وطالبى البيانات المحاسبية في مجال اعداد الخطوة العامة للدولة ومتابعة تنفيذها .

**ثالثا : أهداف اعداد الموازنة العامة للدولة ( وزارة الخزانة أو المالية ) :**

يمكن تعريف ميزانية الدولة<sup>(١)</sup> بأنها تقدير لانفاقها ومواردها عن فترة مقبلة . وبالتالي فهي صورة ملموسة لنشاط الدولة خلال هذه المدة . وعلى هذا نراها وقد خضعت في تطورها لما اعترى هذا النشاط من تطور كان في الواقع انعكاسا لتطور الفكر الاقتصادى نفسه .

ففى عصر الحرية الاقتصادية ، كانت الميزانية العامة للدولة تعكس هذه الفلسفة الاقتصادية في تضيق دور الدولة وحصره في أضيق الحدود الممكنة ، وكان ذلك عن طريق ضرورة توازن الميزانية الذى يتحقق عن طريق الحصيلة الضريبية . بالتالى كان يكفى لتحقيق هذا التوازن الكفى أن تقدر كل جهة ادارية ما يلزمها من نفقات ليتحدد في النهاية مجموع الانفاق على مستوى الحصيلة الضريبية .

ثم تطور الفكر الاقتصادى تحت تعاليم ماركس ، وما أسفرت عنه الأزمات الاقتصادية من ضرورة تدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية . ولم تعد الدولة مجرد مستهلكة ، بل اصبحت موجهة ، بل منتجة بطريق مباشر أو غير مباشر للسلع والخدمات . ومن هنا يتضح زيادة الدور الذى تقوم به الدولة ، وبالتالي زيادة حجم الميزانية العامة وتغير مفهومها بما يتناسب مع دور الدولة والفلسفة الاقتصادية التى تسير عليها . وفي حالة اتباع الدولة لبدأ التخطيط الشامل نلاحظ أن الميزانية العامة تصبح ذات مهمة تنفيذية بحجة ، أى تنفيذ ما ورد

---

(١) الدكتور عاطف السيد : محاضرة عن « الامواج الاقتصادى لميزانية الدولة » ، معهد التخطيط القومى ، القاهرة ، أغسطس ١٩٦٤ .

بالخطئة ، أى تكون الميزانية ترجمة عملية للخطئة العامة الموضوعية وذلك اذا ما ارادت الدولة أن تكون منطقية مع نفسها ، موضوعية فى سياستها<sup>(١)</sup>

وقد ترتب على الأخذ بمبدأ التخطيط واشراف الدولة — فى جمهورية مصر العربية — على النشاط الاقتصادى والتجارى عن طريق المشروعات العامة التى تمتلكها الدولة فى صورة مؤسسات وهيئات عامة تشرف بدورها على مجموعة من الشركات والوحدات الانتاجية ، أن ظهرت الحاجة الى ادماج ميزانيات هذه المشروعات فى الميزانية العامة للدولة لسببين : أولهما أن أموال هذه المشروعات ( جميعها أو معظمها ) من المال العام ، والثانى أن هذه المشروعات تتولى تنفيذ الجزء الكبير من الخططة العامة للدولة والتى تعتبر الميزانية العامة تعبيراً عملياً عنها .

ولقد صدر القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن اعداد الموازنة العامة والمعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ متضمناً أن الموازنة العامة للدولة هى البرنامج المالى للخططة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة فى اطار الخططة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة .

وتشمل الموازنة العامة للدولة جميع الاستخدامات والموارد لاجه نشاط الدولة التى يقوم بها كل من الجهاز الادارى للدولة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة ، بالإضافة الى الوحدات الاقتصادية العامة .

وهذلك يمكن القول بان الحكومة تعد لكل من الوحدات الحكومية والهيئات العامة الخدمية موازنات مستقلة يتم تجميعها فى موازنة اجمالية تعبر عن حجم مسؤوليات الحكومة الأساسية فى مجال تحقيق وظائفها المحددة .

هذا بالإضافة الى اعداد موازنات مستقلة للوحدات الاقتصادية العامة ، والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادى ، على أن يتم تجميعها فى موازنة اجمالية .  
ليبان مدى تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى وفقاً للفكر السائد فى الدولة فى هذا الصدد .

---

(١) نفس المرجع السابق .

ومن ثم فـلقد ذكر البعض<sup>(١)</sup> أن الموازنة العامة للدولة تنقسم من الناحية الوظيفية إلى موازنتين أو ميزانيتين :

١ — ميزانية قطاع الخدمات أو موازنة الخدمات .

٢ — ميزانية قطاع الأعمال أو موازنة الأعمال .

وتتضمن ميزانية قطاع الخدمات أو موازنة الخدمات ، ما يلى :

أ — **الميزانية العامة للخدمات** : وتشمل ميزانيات الوزارات والادارات الحكومية التى تنهض بمسؤوليات التخطيط والتوجيه والرقابة للسياسة العامة للدولة ، وكذلك توفير الخدمات العامة على مستوى الجمهورية .

ب — **ميزانية وحدات الإدارة المحلية** : وهى تضم الوحدات الادارية المحلية والتى تمثل اللامركزية الاقليمية ( المحافظات والمدن والقرى ) .

ج — **الميزانيات الملحقه بميزانيات الخدمات** : وتشمل ميزانيات جميع الهيئات العامة التى تزاول نشاطا يدخل فى قطاع الخدمات مثل الجامعات ، والجهاز المركزى للمحاسبات .

أما ميزانية قطاع الأعمال أو موازنة الأعمال فتتضمن مجموع الميزانيات المستقلة للهيئات والمؤسسات العامة التى تباشر نشاطا ذا طابع اقتصادى ويقتضى الأمر الأخذ بالاساليب التجارية فى ادارة أموالها ، مع مراعاة المبادئ المقررة بالنسبة لميزانية الدولة باعتبار أن أموالها جميعا أو معظمها من المال العام ، وبالتالي لابد من إخضاع ميزانيتها لرقابة السلطات الحكومية والتشريعية المختصة بمراقبة الموازنة العامة للدولة . هذا ويصدر قرار من رئيس الجمهورية يربط كل<sup>٢</sup> من الميزانيات المستقلة للهيئات والمؤسسات العامة .

وبعد هذا الاستعراض السريع لبيان مدى ضرورة الربط بين المحاسبة المالية والمحاسبة القومية من جهة . وبين حسابات الوحدة والخطة العامة والموازنة العامة للدولة من جهة أخرى ، يبدو واضحا انه كان لابد من العمل على تطوير وتوحيد

(١) الدكتور محمد احمد خليل : المحاسبة الحكومية ، دار الجامعات المصرية .

القواعد والأسس والمصطلحات والتعاريف المحاسبية لخدمة كل من المحاسب المالى والمحاسب القومى ، ورجل التخطيط ورجل الخزانة .

ومن هذا المرز يتضح لنا الارتباط الوثيق بين البيانات المحاسبية للوحدات الاقتصادية داخل القطاع العام ، والميزانية العامة للدولة فيما يتعلق باعداد موازنة لقطاع الأعمال . ومن هنا يتضح ضرورة تطوير وتوحيد القواعد والأسس والمصطلحات والتعاريف المحاسبية لكى تتمكن من تصوير الحسابات الختامية والميزانيات لشركات القطاع العام فى شكل يمتشى مع تبويب الحسابات القومية والموازنة العامة للدولة .

## الفصل الثاني

### توحيد الأنظمة المحاسبية لشركات

#### القطاع العام

بعد أن أصبحت الوحدة الاقتصادية إحدى خلايا النشاط الاقتصادي التي تعمل داخل إطار محدد لتحقيق أهداف حددتها خطة عامة ، أصبح من الضروري توحيد النظام المحاسبي في هذه الوحدات .

ويجدر بنا في هذا المجال تحديد المقصود بالتوحيد . فيرى البعض أنه يقصد به اجراء/توحيد المفهوم بين منتج البيانات ومستخدمها أو طالبها . أى أن تفى البيانات المحاسبية المستخرجة من دفاتر الوحدة بمتجة البيانات باحتياجات المحاسب القومي ووزارة الخزانة والأجهزة الأخرى التي تتولى التخطيط والرقابة على مختلف المستويات .

ويتحقق ذلك عن طريق توحيد مصطلحات وقواعد وتعريف وأسس المحاسبة المالية التي تسير عليها الوحدة الاقتصادية مع المحاسبة القومية التي تقوم عليها خطة الدولة والموازنة العامة لها ، فيصبح من السهل الميسور ترجمة كل منهما للآخر حيث يوجد اتفاق على المفاهيم بين المحاسبين سواء على مستوى الوحدة أو المستوى القومي ، ولكننا نفضل أن نطلق على هذه العملية « تطوير » وليس « توحيد » للأنظمة المحاسبية . ذلك لأننا نقصد بالتوحيد وضع أسلوب موحد للتطبيق بين الوحدات الاقتصادية<sup>(١)</sup> ( أى على مستوى تنظيمى واحد ) ، حتى يمكن حل المشاكل الإحصائية الخاصة بتركيب واعداد الحسابات القومية التي تتمثل في هامش الخطأ عند اجراء عملية التجميع والنتائج عن اعتماد تلك الحسابات على بيانات أساسية تستند الى أسس ومفاهيم محاسبية غير موحدة على مستوى الوحدات الاقتصادية فان الاعتماد على مثل هذه البيانات يؤدى الى

---

(١) نقصد بها وحدات القطاع العام أساسا ، والقطاع الخاص ان أمكن ذلك .

الاخلال « بعملية التجميع » والتشكك في دلالتها ، اذ من الصعب تحديد درجة الثقة في مجموع إحصائى بالنسبة لعنصر ما « كالمخزات » في قطاع الأعمال المنظم أو « التكوين الرأسمالى » في ذلك القطاع ما لم تكن هناك تعاريف ومعايير موحدة على مستوى الوحدات الاقتصادية بالنسبة لمتغيرات معينة كالانفاق الجارى والانفاق الاستثمارى<sup>(١)</sup> ومن ناحية أخرى فان التوحيد يؤدي الى امكان اجراء المقارنات بين نتائج الوحدات الاقتصادية مما يساعد على استخلاص مؤشرات عامة عن مستوى النشاط الاقتصادى والتنبؤ باتجاهات ومعدلات النمو ، والمساعدة على وضع معدلات وأنماط قياسية للإنتاج والخدمات .

وهناك نقطة هامة وهى ضرورة الربط بين كل من التطوير والتوحيد ، بمعنى أن التوحيد يجب أن يبنى على أسس وقواعد ومصطلحات وتعريف محاسبية تعمل على تحقيق الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية ومن هنا تظهر أن عملية التطوير للأنظمة المحاسبية يجب أن تسبق عملية التوحيد .

وتشير مراجع المحاسبة في الاتحاد السوفيتى الى أهمية وجود نظام محاسبى موحد كأساس لاعداد خطة قومية ومتابعة تنفيذها . حيث ذكر في احدها أن<sup>(٢)</sup> : « .... لاعداد خطة للاقتصاد القومى وللرقابة على تنفيذها ، تستخدم البيانات » « الخاصة بالمحاسبة القومية<sup>(٣)</sup> » ، ونجد أن امكانية خلق نظام محاسبى موحد فى « الاتحاد السوفيتى ينبع من الملكية العامة لوسائل الانتاج ، ومن طبيعة التخطيط المميزة للاقتصاد الاشتراكى . ومن ناحية أخرى نجد أن مسؤلية اعداد هذا النظام الموحد على المستوى القومى تدخل فى اختصاص ذوى الشأن فى الجهاز الحكومى والادارى للدولة ، وهذا يتفق مع ما جاء فى المادة ١٤ من دستور الاتحاد السوفيتى . »

ويختلف مثل هذا النظام الموحد فى الاتحاد السوفيتى تماما عن النظام المحاسبى

(١) نفس المرجع السابق.

(٢)

Horwitz, B., « Depreciation & Cost Stability in Soviet Accounting », Accounting Review, October, 1963, P. 280.

Social Accounting

(٣)



في الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث نلاحظ أن المراجع المحاسبية الأمريكية مليئة بالعديد من المناقشات الجدلية والتي لا يجدها في مراجع الاتحاد السوفيتي . مثال ذلك مدى ملائمة مبدأ الوارد أولا الصادر أولا ، أو مبدأ الوارد اخيرا الصادر أولا ، أو الربح كنتيجة لمقابلة التكاليف بالايروادات ... الخ . وحيث توجد سيطرة الدولة على الأسعار وتغيب المنافسة ، لا يصبح السوق هو معيار اختبار كفاية المنشآت ، ولكن تصبح المقارنات الداخلية بين المنشآت هي المعيار الهام لقياس تلك الكفاية . ومثل هذه المقارنات يكون من المتعذر القيام بها اذا لم نقم بتوحيد الحسابات والمبادئ المحاسبية . وحيث أن النظام الموحد ضرورة للاقتصاد المخطط لهذا كان من الطبيعي أن يستخدم الاتحاد السوفيتي نظاما محاسبيا مخططا موحدا يسمح بتنميط البيانات المتعلقة بالأسس والقواعد والأنظمة المحاسبية داخل كل صناعة على حدة ، وللصناعات كلها كوحدة<sup>(١)</sup> .

وأخيرا نود أن نشير الى أن التوحيد لا يعني وضع قواعد جامدة تلتزم بها جميع الوحدات الاقتصادية . ولكن يجب أن تتوفر فيه عناصر المرونة بحيث يراعى الامكانيات الفنية والبشرية المتاحة لدى الوحدات الاقتصادية وظروف تلك الوحدات .

ولقد جاء النظام المحاسبى الموحد الذى صدر عن الجهاز المركزى للمحاسبات لتحقيق التزاوج بين أنواع النظم المحاسبية المختلفة لقطاعات النشاط الاقتصادى على اختلاف أنواعها . وقد نص على توحيد كل من العناصر الآتية بين الوحدات الاقتصادية الملزمة بتطبيق هذا النظام<sup>(٢)</sup> .

١ — السنة المالية ( بالنسبة لشركات القطاع العام

٢ — الدليل المحاسبى .

(١)

Horwitz, B., « Depreciation & Cost Stability in Soviet Accounting », The Accounting Review October, 1963 , P. 819 .

(٢) النظام المحاسبى الموحد ، الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٦٦ .

٣ — الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية .

٤ — الحسابات والقوائم الختامية .

٥ — الموازنة التخطيطية .

ومن ناحية أخرى تتميز هذا النظام بالمرونة اللازمة ، حيث جاء ملزما في بعض جوانبه حفاظا على وحدة المفهوم ، وترك الحرية والمرونة للوحدات في نواح أخرى يراها ملائمة لامكانياتها وضرورية لتوسيع قاعدة التفصيل والتحليل . بل لقد تميزت العناصر الملزمة في النظام بمرورتها من حيث امكانية التحرر من بعض قيودها أو التوسع فيها اذا سمحت الظروف بذلك .

## استله وتطبيقات

### السؤال الأول

- هل توافق او لا توافق على العبارات التالية مع ابداء السبب باختصار :
- ١ — يتكون النظام المحاسبي للوحدة من المجموعة الدفترية التى تسجل فيها عمليات الوحدة تمهيدا لاعداد القوائم والتقارير المالية كل فترة معينة .
  - ٢ — ينادى البعض بضرورة ربط القواعد والأسس المحاسبية بالمفاهيم الاقتصادية والاجتماعية السائدة داخل المجتمع .
  - ٣ — المقصود بتطوير الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام هو أن تستطيع الأنظمة المحاسبية وما تتضمنه من الأسس والمصطلحات والتعاريف المحاسبية التى تطبقها الوحدات الاقتصادية بأن تفى باحتياجات ادارة الوحدة والملاك .
  - ٤ — على الرغم من الاختلافات بين المحاسبة المالية وحسابات الدخل القومى من حيث مجال الاستخدام وهدف كل منهما ، فان مصدر البيانات هو السجلات المحاسبية المستخدمة داخل الوحدات الاقتصادية .
  - ٥ — يرى البعض ان توحيد الانظمة المحاسبية لشركات القطاع العام يعنى توحيد المفهوم بين منتج البيانات ومستخدمها أو طالبها .
  - ٦ — يتعين على مخرجات النظام المحاسبي فى شركات القطاع العام أن تفى باحتياجات العديد من المستخدمين على المستوى القومى .
  - ٧ — يعنى توحيد الانظمة المحاسبية وضع قواعد جامدة تلتزم بها جميع الوحدات الاقتصادية الملزمة بالتطبيق .

## السؤال الثاني :

فرق بين كلا من :

- ١ — تطوير الأنظمة المحاسبية وتوحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام .
- ٢ — مستخدمى القوائم المالية على مستوى الوحدة ومستخدمى القوائم المالية على المستوى القومى .

## السؤال الثالث :

- يرى البعض ضرورة الربط بين كل من التطوير والتوحيد للأنظمة المحاسبية فى شركات القطاع العام .
- ناقش هذه العبارة ، مبينا وجهة نظرك فيما تضمنته من علاقة بين عمليات التطوير والتوحيد للأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام .

## الباب الثاني

### الاطار العام للنظام المحاسبي الموحد

بعد أن استعرضنا في الباب الأول طبيعة ومفهوم تطوير الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام ، والأسباب التي أدت الى ضرورة اجراء هذا التطوير ، وضرورة الربط بين تطوير هذه الأنظمة وتوحيد اسلوب تطبيقها بين وحدات القطاع العام لحل المشاكل الاحصائية الخاصة بتركيب واعداد الحسابات القومية ، فسوف يخصص هذا الباب لدراسة الاطار العام للنظام المحاسبي الموحد الذي صدر في جمهورية مصر العربية ، والذي اعتبر بحق - عند صدوره - اصلاحا محاسبيا بهدف تحقيق وحدة المفهوم بين منتجي البيانات ومستخدميها أو طالبيها . حيث إستهدف هذا النظام تحقيق التزاوج بين انواع النظم المحاسبية المختلفة لقطاعات النشاط الاقتصادي على اختلاف انواعها بما يحقق احتياجات المستخدمين على مستوى الوحدة وعلى المستوى القومي .

وسوف تنقسم الدراسة في هذا الباب الى الفصول التالية :

الفصل الأول : النظام المحاسبي الموحد ومتطلبات تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام .

الفصل الثاني : أهداف ومعايير اعداد ومكونات النظام المحاسبي الموحد .

الفصل الثالث : الدليل المحاسبي .

## الفصل الأول

النظام المحاسبي الموحد ومتطلبات تطوير وتوحيد

### الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام

يستهدف هذا الفصل إلى بيان مدى نجاح النظام المحاسبي الموحد كمحاولة لمقابلة متطلبات تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام ، وذلك عن طريق استعراض وتقييم وتحليل ما جاء بالنظام المحاسبي الموحد من قواعد ومفاهيم ومصطلحات وقوائم وتقارير وذلك في ضوء معايير التطوير والتوحيد المطلوبة . ولأشك أن تلك الدراسة ستبين لنا نواحي القوة وجوانب القصور فيما ورد بالنظام المحاسبي الموحد في هذا الصدد .

#### أولا : من ناحية تطوير الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام

إيماننا من الدولة في جمهورية مصر العربية بضرورة تطوير الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام — للأسباب السابق ذكرها — فلقد صدر القرار الجمهوري رقم ٢١٢٥ لسنة ١٩٦٦ بتشكيل لجنة عليا للإشراف على وضع نظام محاسبي موحد على ضوء المشروع المقدم من الجهاز المركزي للمحاسبات ، وقد استتبع ذلك تشكيل اللجنة الفنية المركزية التي ضمت الى جانب ممثلي الجهاز المركزي للمحاسبات ممثلين للقطاعات النوعية المختلفة وللأجهزة المستخدمة للبيانات محلولة على عدد من الخبراء في المحاسبة المالية والقومية ، وقد صدر بعد ذلك قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ بشأن اعتماد النظام المحاسبي الموحد ، والذي نص في مادته الثانية على إلزام تطبيقه في وحدات القطاع العام اعتبارا من أول السنة المالية ٦٧ / ١٩٦٨<sup>(١)</sup> .

ولا شك أن إصدار النظام المحاسبي الموحد يعتبر اصلاحا محاسبيا ، لأنه يمثل تغييرا جذريا لأنظمة انتاج البيانات المحاسبية واستخدامها ، وذلك لغرض تحقيق وحدة المفهوم بين منتج البيانات ومستخدمها أو طالبيها .

(١) ومع ذلك يميز اللونه المخصص تأجيل تطبيق النظام في بعض الوحدات الخاضعة لإشرافه الى أول السنة المالية ١٩٦٩/٦٨ على أن يصدر بذلك قرار من رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات .

وقد استرشد واضعوا هذا النظام بالدراسات المقارنة ، لمسيرة الاتجاهات الدولية المعاصرة في مجال توحيد النظم المحاسبية ، بما يتفق مع ما يتطلبه التخطيط والتنفيذ والمتابعة والتقييم ، من ربط بين كل من اقتصاديات الوحدة والاقتصاد القومي ، وحسابات الوحدة والحسابات القومية . ويتضح هذا المفهوم من سرد الأهداف العامة للنظام وهي<sup>(١)</sup> .

١ — توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مختلف المستويات .

٢ — ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

٣ — تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها .

ونود أن نشير في هذا المجال الى أنه لا يجوز الاعتقاد بأن النظام قد قابل جميع الاحتياجات التي يتطلبها التخطيط ومتابعة التنفيذ والرقابة بأنواعها المختلفة ، وذلك بالرغم من أنه قد روعي في اعداد النظام مقدرته على مقابلة الاحتياجات المنبثقة من الوحدة الاقتصادية ، والأجهزة الخارجية ، ولذلك فقد اشترك في اعداده الجهات المستخدمة للبيانات والمنتجة لها في وقت واحد لكي يتمشى النظام مع كل من الاحتياجات والامكانيات .

ويحق لنا في هذا المجال أن نشير الى بعض ما أوردته النظام المحاسبي الموحد وذلك بغرض بيان الدور الذي ساهم به النظام في تطوير القواعد والأسس والمصطلحات والتعاريف المحاسبية المتعارف عليها لخدمة أهداف كل من المحاسب القومي ، ورجل التخطيط ، ورجل الخزانة وذلك بجانب أهداف محاسب الوحدة . وسوف نأخذ بعض هذه النقاط على سبيل المثال وهي :

أولاً : استخدام النظام بعض الاصطلاحات والتقسيمات للعمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية ، تتميز بالنظرة القومية . بمعنى أن هذه التقسيمات والمصطلحات تأخذ في الاعتبار الاقتصاد القومي ككل ،

---

(١) النظام المحاسبي الموحد ، الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، الصفحات من ٧ — ١١ .

وذلك بجانب التقسيمات والمصطلحات المتعارف عليها . وذلك لكي  
تخدم الأولى أهداف كل من المحاسب القومى والمخطط العام ورجل  
الخزانة ، فى حين تفى الثانية باحتياجات الوحدة الاقتصادية .

فلقد قام النظام بتقسيم عمليات الانفاق التى تقوم بها الوحدة الى قسمين :

١ — الاستخدامات الرأسمالية : وهى الغير متعلقة بالعمليات الجارية للوحدة .

٢ — الاستخدامات الجارية : وهى المتعلقة بالعمليات الجارية وهى احدى  
مجموعات حسابات النتيجة ( المصروفات ) .

أما الاستخدامات الرأسمالية فهى تنقسم بدورها الى :

أ — استخدامات استثمارية .

ب — تحويلات رأسمالية .

أ — الاستخدامات الاستثمارية :

وهى كافة الأموال المستثمرة بالوحدة خلال الفترة المالية فى كل من « التكوين  
الرأسمالى الاجمالى » و « المشروعات تحت التنفيذ »<sup>(١)</sup> . أى بمعنى آخر هى كل  
ما يتعلق بخلق طاقات انتاجية كاملة أو غير كاملة أى مستغلة أو غير مستغلة  
وذلك على مستوى الاقتصاد القومى كوحدة . وهى تنقسم الى :

— تكوين رأسمالى اجمالى .

— مشروعات تحت التنفيذ .

ونتناول فيما يلى كلا من التكوين الرأسمالى الاجمالى والمشروعات تحت  
التنفيذ :

— التكوين الرأسمالى الاجمالى :

وهذا يتضمن طاقات مستكملة ومستغلة . وهو يمثل بذلك قيمة الاضافات

---

(١) النظام المحاسبى الموحد ، الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، صفحة ١٠٥ .



الى كل من الأصول الثابتة ( فيما عدا ثمن شراء الأرض ، وقيمة الأصول القديمة ) . والتغير في المخزون بالوحدة خلال فترة معينة .

ويتضح من هذا التعريف بوضوح النظرة القومية الى عمليات الوحدة الاقتصادية وبمعنى آخر مدى تأثير تلك العمليات على الاقتصاد القومى ككل .  
فينقسم التكوين الرأسمالى الاجمالى الى :

١ — الاضافات الى الأصول الثابتة ، فيما عدا ثمن شراء الأرض ، وقيمة الأصول القائمة القديمة المشتراة .

٢ — التغير في المخزون .

١ — الاضافات الى الأصول الثابتة :

لقد استبعد النظام ثمن شراء الأرض من التكوين الرأسمالى الاجمالى لأنه لا يمثل أى اضافات على المستوى القومى ، ذلك لأن مساحة جمهورية مصر العربية محدودة ولهذا فعملية شراء الأرض لا تخرج عن كونها انتقال للملكية فقط ( تحويلات رأسمالية ) . أما مصاريف اقتناء الأرض وتمهيدها وتجهيزها للاستخدام فى أغراض الوحدة فتعتبر من بين عناصر التكوين الرأسمالى الاجمالى لأنها تمثل اضافات على المستوى القومى .

كذلك الحال بالنسبة لشراء أصول قائمة ( قديمة ) فهي أيضا لا تمثل أى اضافات على المستوى القومى وبالتالي لا تدخل ضمن التكوين الرأسمالى الاجمالى ويثار فى هذه الحالة مشكلة كيفية تحديد قيمة الأصل القائم . والحل العلمى فى هذه الحالة هو التعرف على ما اذا كان البائع قد أثبت هذا الأصل عند شرائه ضمن تكوينه الرأسمالى غير أنه نظرا لصعوبة ذلك فان الحل العلمى هو اعتبار أى أصل قديم مشترى هو أصل قائم لا يدخل فى التكوين الرأسمالى الاجمالى للمشتري .

أما فى حالة شراء أى أصل ثابت من الخارج — حتى ولو كان قديما — فيدخل ضمن التكوين الرأسمالى الاجمالى للمشتري لأنه يمثل اضافات على المستوى القومى .

ويوصف التكوين الرأسمالى بأنه اجمالى ، لأنه يتضمن التكاليف الأصلية قبل خصم الاهلاك ، وكذا الضرائب والرسوم السلعية .

٢ — التغير فى المخزون :

ويتكون المخزون أصلا فى هذه الحالة من :

أ — انتاج تام وبضائع لغرض البيع .

ب — انتاج غير تام .

ج — مستلزمات سلعية .

وتعتبر الزيادة فى المخزون بالنسبة لكل من الانتاج التام والبضائع لغرض البيع ، والانتاج غير التام من التكوين الرأسمالى لأنها تمثل اضافات الى الثروة القومية<sup>(١)</sup> . أما بالنسبة للزيادة فى المستلزمات السلعية<sup>(٢)</sup> ، فلقد رأى البعض عدم اعتبارها من التكوين الرأسمالى استنادا الى أنها لا تمثل اضافات على المستوى القومى . ولكن يمكن الرد على ذلك بأن ما يعتبر من التكوين الرأسمالى الاجمالى هو الزيادة فى الحد الأدنى من المخزون للمستلزمات السلعية والذي يكون بطبيعته ثابتا . غير أنه من الملاحظ عمليا صعوبة تحديد تلك الزيادة فى الحد الأدنى للوصول الى حد أدنى جديد . ولهذا رأى التجاوز عن هذا وأطلق اللفظ وأدخل النظام جميع الزيادة فى المستلزمات السلعية ضمن التكوين الرأسمالى الاجمالى . ويمكن القول من ناحية أخرى بأن تأثير هذه العملية يخفى على المستوى القومى حيث أن التغير فى مخزون المستلزمات السلعية فى احدى الشركات بالزيادة يعنى التغير بالنقص فى شركة أخرى ، وبالتالي يخفى أثرها على المستوى القومى بشرط أن تتم هذه العملية فى فترة مالية واحدة وخاصة أن فترة تخزينها قصيرة .

---

(١) حيث أن التغير فى المخزون يعتبر ادخار على مستوى المجتمع وبالتالي فهو تكوين رأسمالى تطبيقا لمعادلة كينز التى تقضى بأن الادخار يساوى الاستثمار .

(٢) ويتكون المستلزمات السلعية من الخامات والوقود وقطع الغيار والمهمات وسرود الصنعة والتخليف ومخازن الخلفات .

## المشروعات تحت التنفيذ :

وهي تمثل طاقات تحت الاعداد . ونشياً مع هذا المفهوم فقد ذكر النظام المحاسبي الموحد<sup>(١)</sup> بأنها تشمل كافة ما استثمر في مشروعات الخطة المعتمدة ولم تكتمل للانتاج ، فهي تكلفة الطاقة التي لم تنهياً للانتاج بعد ، وعليه يحمل هذا الحساب بتكلفة المستخلصات الجارية ، وبشمن شراء أو تكاليف صنع الآلات والمعدات تحت التركيب ، وكافة التكاليف المتعلقة بالمشروعات تحت التنفيذ ، ويجمل دائماً بتكلفة المشروعات التي تتكامل وتصبح معدة لاستخدامها في الانتاج ويتكون هذا الحساب من عشرين :

١ — تكوين ضلعى : ويمثل هذا النوع من العمليات ما استثمر في المشروعات تحت التنفيذ مقابل سلع وردت للوحدة أو مشغولات داخلية لهذه المشروعات .

٢ — الانفاق الاستثمارى : ويمثل هذا النوع من العمليات ما استثمر في المشروعات تحت التنفيذ دون أن يرد مقابلة سلع ، مثال ذلك الدفعات المقدمة والاعتمادات المستندية المفتوحة لشراء اصول ثابتة .

وتدخل العمليات الآتية ضمن المشروعات تحت التنفيذ :

أ — استصلاح واستزراع الأراضى .

ب — تمهيد وتقسيم الأراضى للتعمير والاسكان .

جـ — تشييد العقارات للاسكان .

وبعد الانتهاء من الاستصلاح والتمهيد والتشييد وبدء الاستغلال تحول تكلفة المشروعات المستكملة الى حسابات الاصول الثابتة . أما اذا بيعت الأراضى والعقارات فتستبعد في هذه الحالة الأصول المباعة من حساباتها . ويعتبر ناتج البيع في حكم الأرباح والخسائر الرأسمالية .

(١) النظام المحاسبي الموحد ، الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، صفحة (٦١) .

## ب - التحويلات الرأسمالية :

ولم يرد لها تعريف في النظام المحاسبي الموحد سوى أنها الاستخدامات الرأسمالية للوحدة خلال الفترة مطروحا منها كل من التكوين الرأسمالي ومشروعات تحت التنفيذ<sup>(١)</sup> . غير انه يمكن تعريفها بأنها كل ما يتعلق بالحقوق والالتزامات . ومن الأمثلة في ذلك شراء أصول قائمة ( قديمة ) ، وثن شراء الأرض ، وفوائد سابقة على بدء التشغيل ، وعمليات الاقتراض طويل الأجل وقصير الأجل .

وأخيرا نود أن نشير بأن هذه المصطلحات والتعاريف المستحدثة بالنسبة للقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، أدت الى تطوير القوائم والحسابات الختامية لخدمة أغراض المخطط العام واعداد الميزانية العامة للدولة . ويتضح ذلك من استحداث بعض القوائم والحسابات الختامية ، على النحو الذى سنتناوله فيما بعد .

ثانيا : لم يأخذ النظام المحاسبي بالتقسيم التقليدى للأصول وتصنيفها الى مجموعات الأصول الثابتة والمتداولة . وكان ذلك نتيجة مطقية لتطور مفهوم عمليات الوحدة ، وتمشيا مع النظرة القومية لعمليات الوحدة الاقتصادية ومدى أثرها على الاقتصاد القومى باعتباره وحدة واحدة .

ويتضح ذلك من تقسيم الأصول الى ثمان مجموعات تمثل الثلاثة الأولى منها التكوين الرأسمالى على مستوى الوحدة ( أصول ثابتة ، مشروعات تحت التنفيذ ، مخزون ) ، وتعتبر الخمسة الباقية منها على التحويلات الرأسمالية بين الوحدات الاقتصادية ( اقراض طويل الأجل ، استثمارات مالية ، مدينون ، حسابات مدينة مختلفة ، نقدية بالصندوق والبنك ) . وقد وردت هذه المجموعات الخمس مرتبة حسب امكانية تحويلها الى أموال سائلة وتبدأ بالأصعب فالأسهل .

وبذلك نجد أن التقسيم السابق للأصول ما زال ينفى. باحتياجات المحاسبة المالية داخل الوحدة الاقتصادية من حيث اثبات تلك الأصول حسب الغرض من اقتناء الأصل في مجموعات مستقلة لغرض بيان المركز المالى فى نهاية الفترة المالية .

(١) أنظر نفس المرجع السابق صفحة ١٠٥ .

ومن ناحية أخرى قال هذا التقسيم يتمشى مع احتياجات المحاسب القومى من حيث اعداد حساب رأس المال . وأخيرا فانه يخدم اعداد الباب الثالث فى ميزانية الاعمال للوحدة الاقتصادية ، حيث يمكن الحصول على المصروفات الاستثمارية الخاصة بها واعداد قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية التى تعتبر أحد أركان ميزانية الأعمال .

**ثالثا :** لقد استخدم النظام بعض المفاهيم الجديدة فيما يتعلق بمجموعة حسابات النتيجة . ولقد استهدف النظام المحاسبى الموحد فيما يختص بهذه المجموعة التوفيق بين حاجات الوحدة الاقتصادية . من ناحية ، وبين متطلبات الحسابات القومية وميزانية الأعمال من ناحية أخرى . ومن بين هذه المفاهيم الجديدة :

١ — تم تقسيم المصروفات ( حسابات الاستخدامات )<sup>(١)</sup> بحسب طبيعتها ونوعيتها وليس بحسب استخدامها أو وظيفتها . ويتضح ذلك بالرجوع الى الاطار العام للدليل المحاسبى حيث ظهر أن الاستخدامات تنقسم الى الأنواع الآتية :

أجور — مستلزمات سلعية — مستلزمات خدمية — مشتريات بغرض البيع — مصروفات تحويلية جارية — تحويلات جارية تخصصية .

ولاشك أن هذا التقسيم يعطى مرونة للوحدة الاقتصادية تمكنها من إعادة تبويب هذه المصروفات بسهولة بحيث تفى باحتياجات الأجهزة المختلفة . ومن ناحية أخرى فان هذا التقسيم يتمشى مع أبواب وبنود موازنة الأعمال الخاصة بكل وحدة اقتصادية . فنجد أنه يطلق على جانبى موازنة الأعمال الاستخدامات والموارد بدلا من المصروفات والإيرادات .

٢ — تقسيم الإيرادات ( الموارد ) أيضا بطريقة تخدم أهداف اعداد ميزانية الأعمال . فلقد قضى الدليل المحاسبى بتقسيم الموارد الى :

---

(١) أطلق النظام المحاسبى الموحد اصطلاح « الاستخدامات » على المصروفات ، واصطلاح « الموارد » على الإيرادات .

إيرادات النشاط الجارى — اعانات — إيرادات أوراق مالية — إيرادات تحويلية .

ويتشتمل هذا التقسيم مع تقسيم جانب الموارد بميزانية الأعمال

٣ — تضمن النظام تطبيقا لبعض مبادئ المحاسبة القومية وأهمها :

أ — مبدأ الاحتساب وذلك فيما يتعلق بالاييجارات والفوائد وتقويم المخزون السلى بسعر البيع .

ب — فصل الضرائب والرسوم السلية عن المستلزمات السلية .

ج — فصل العمليات غير المتعلقة بالنشاط الانتاجى حتى يمكن قياس الدخل المتولد من العمليات الانتاجية .

وستناول بشيء من التفصيل كلا من هذه المبادئ الثلاثة .

١ — مبدأ الاحتساب فيما يتعلق بالاييجارات والفوائد وتقويم المخزون السلى  
بسر البيع :

— فرق الاييجار المحسوب :

يتطلب النظام المحاسبى الموحد تحديد القيمة المضافة بطريقة سليمة ، حتى يمكن اجراء المقارنات بين نتائج الوحدات الاقتصادية . ولهذا أوجب توحيد الظروف بين الوحدات الاقتصادية التى تملك مبانها ، وبين الوحدات الاقتصادية التى تستأجر مبانها . ذلك لأن قسط الاهلاك للمبانى فى الحالة الأولى أقل من قيمة الاييجار المدفوع فى الحالة الثانية<sup>(١)</sup> . ولذلك يفتح حساب فرق الاييجار المحسوب ، يمثّل الفرق بين القيمة التجارية العقارية للمبانى والمنشآت التى تمتلكها الوحدة كما لو كانت مستأجرة من الغير ، وقيمة اهلاك المبانى طبقا لمعدلات الاهلاك التى تحسبها الوحدة على تكلفة مبانها .

(١) محمد عثمان عبد اللطيف : المعايير الجديدة فى النظام المحاسبى الموحد ، الاهرام الاقتصادية ، ١٥ ابريل ١٩٦٧ . صفحة ٢١ .

وحيث أن حساب فرق الأيجار المحسوب لا يمثل تكلفة حدثت فعلاً، فإن إضافته إلى الاستخدامات قد يؤدي إلى زيادة تكلفة الإنتاج، وبالتالي تخفيض الفائض القابل للتوزيع دون مبرر . ولذلك فإن المعالجة الدفترية لهذا البند تطلبت وجود حساب آخر مقابل له بنفس الاسم يظهر في جانب الموارد لالغاء أثر حساب فرق الأيجار المحسوب بعد أن يؤدي الفرض منه في تحديد القيمة المضافة وفائض العمليات الجارية على أساس سليم وموحد بين مختلف الوحدات الاقتصادية ، وحتى لا يختفى جزء من الدخل القومي يتمثل في تلك الأيبارات التي لم تدفع عن هذه العقارات المملوكة .

#### المعالجة المحاسبية لفرق الأيجار :

يظهر حساب فرق الأيجار المحسوب من عناصر الحسابات في القوائم الختامية باعتباره أحد عناصر المصروفات ( الاستخدامات ) ، على أن يُلغى أثره بعد ذلك . وذلك لغرض اظهار نتائج الأعمال بطريقة سليمة وموحدة وتتمشى مع المفاهيم الجديدة السابقة .

ففي الحسابات والقوائم الختامية التقليدية ، ورد حساب فرق الأيجار المحسوب ( ح / ٣٥٤ ) ضمن الاستخدامات في بند مصروفات تحويلية جارية في حساب الإنتاج والمتاجرة. وذلك لغرض تكلفة اظهار الإنتاج على أساس موحد وسليم بين جميع الوحدات الاقتصادية . وبعد ذلك ظهر الحساب المقابل له ( ح / ٤٤٧ ) ضمن الموارد تحت بند إيرادات متنوعة في حساب الأرباح والخسائر وذلك لالغاء أثر فرق الأيجار المحسوب وتحديد الفائض أو العجز من نشاط الوحدة .

أما بالنسبة لمعالجة هذا البند في الحسابات والقوائم الختامية المستحدثة لخدمة أهداف المحاسب القومي والمخطط العام ورجل الخزانة . فقد ورد حساب فرق الأيجار المحسوب ( ح / ٣٥٤ ) في المرحلة الأولى من حساب العمليات الجارية وسى مرحلة تحديد فائض العمليات الجارية ، أما الحساب المقابل ( ح / ٤٤٧ ) فقد ورد في المرحلة الثانية وهي مرحلة تخصيص الفائض المتولد من العملية

الانتاجية بين التحويلات الجارية التخصيصية والفائض القابل للتوزيع . ومن هذا يتضح أن هذه المعالجة المحاسبية لا تؤثر على الفائض القابل للتوزيع للوحدة الاقتصادية .

— فرق الفوائد المحتسبة ( المحسوبة ) :

ويمثل هذا الحساب الفرق بين الفائدة المحسوبة على رأس المال المستثمر<sup>(١)</sup> وفقا لمعدل الاقتراض من البنوك وبين الفوائد المستحقة الدفع مقابل اقتراض أموال الغير .

ويراعى عند احتساب الفوائد على رأس المال المستثمر ، عدم تكرار حساب فوائد على رأس المال المستثمر ، عدم تكرار حساب فوائد على المبانى والانشاءات المملوكة والتي قدر لها ايجار محسوب . وحيث أن هذه الفوائد تمثل تكلفة لم تحدث فعلا ، فإن الدليل أورد لها حساب مقابل وينفس الاسم وينفس القيمة لالغاء أثرها . وذلك كما سبق أن ذكرنا في فرق ايجار المحسوب . وبذلك نجد أن المحاسبة القومية تهتم باظهار جميع الفوائد سواء كانت تظهر وفقا لأحكام المحاسبة المالية أم لا .

أما فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لفرق الفوائد المحسوبة ، فهي تعالج تماما مثل فرق ايجار المحسوب الذى سبق شرحه .

ونود أن نشير هنا الى أن النظام المحاسبى الموحد قد نص عند صدوره على احتساب الفوائد على رأس المال المملوك فقط ، وذلك لأن الهدف من احتساب فرق الفوائد وهو توحيد المقارنة بين الوحدات الاقتصادية ، وتحديد نتائج الأعمال بطريقة صحيحة . وطالما أن الوحدة الاقتصادية التى تقتضى رأسمالها لا تدفع

---

(١) ويقصد برأس المال المستثمر في هذه الحالة مجموع رأس المال المملوك + الاحتياطات والمخصصات ماعدا احتياطي شراء السندات + القروض طويلة الأجل + القروض قصيرة الأجل التى تستخدم في التوسعات الرأسمالية وي طرح منه أى خسائر مرحلة . أى أنه يعادل الأصول الثابتة قبل الاهلاك مضافا إليها أو مطروحا منها قيمة الفرق بين الأصول المتداولة ( بعد استبعاد مقابل احتياطي شراء السندات الحكومية ) ، والمخصص المتداولة ( بعد استبعاد المستخدم من التسهيلات الائتمانية والإرصدة الدائمة للبنوك والقروض قصيرة الأجل في تمويل توسعات الوحدة ) .



فوائد على التخصيصات والاحتياطات وتدفع الفوائد على القروض فقط ، لذلك فالقوائد المحسوبة تحتسب على رأس المال المملوك فقط ( بالنسبة للوحدات التي تمتلك رأسمالها ) الا أن مناقشات اللجنة الأساسية للتدريب اقترحت تعديل النص الوارد بالنظام واحتساب الفائدة على رأس المال المستثمر ، واحتساب هذه الفوائد بنفس الأساس لكل من الوحدة التي تمتلك رأسمالها وتلك التي تقرضه وحتى يكون هناك أساس موحد للحساب .

ويلاحظ أنه في حالة ما اذا كانت القيمة الإيجابية أكبر من قسط الاهلاك ، والفوائد المحسوبة أكبر من الفوائد المدفوعة ، فإن هذا الفرق يضاف الى الاستخدامات الجارية والموارد الجارية كما سبق ايضاحه .

أما اذا حدث العكس أى اذا كانت القيمة الإيجابية أقل من قسط الاهلاك ، والفوائد المحسوبة أقل من الفوائد المدفوعة فإن الفرق بطرح من جانب الاستخدامات الجارية ، والموارد الجارية في كل من حساب العمليات الجارية ، وحساب الانتاج والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر .

#### ١ - تقويم المخزون السلمي بسعر البيع :

نص النظام على تقويم المخزون السلمي من الانتاج التام في نهاية الفترة بتكلفة الانتاج المشتملة على تكاليف مراكز الانتاج ، ومراكز الخدمات الانتاجية المتعلقة بهذا الانتاج التام ، وفي حالة نقص قيمة الانتاج التام بسعر البيع عن تكلفة الانتاج يكون مخصصا بالفرق . أما الانتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ فتقوم بتكلفة الانتاج حتى نهاية المرحلة السابقة على آخر مرحلة وصل اليها الانتاج ، يضاف اليها قيمة الخامات والأيـالـ المباشرة والأجور المباشرة الخاصة بهذا الانتاج في المرحلة الاخيرة<sup>(١)</sup> .

وبهنا في هذا المجلد المخزون من الانتاج التام . فلفرض اعداد الحسابات القومية يجب معرفة قيمة الانتاج بسعر البيع باعتباره أحد عناصر ايراد النشاط الجارى نـرـاع الأعمال . وكذلك الحال بالنسبة لحساب العمليات الجارية حيث يتم

(١) النظام المحاسبي الموحد ، الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، ص ١١٠ .

تحدد إيرادات النشاط الجارى ، اذ يعتبر العنصر الرئيسى فيها هو الانجاز بسعر البيع .

فالانتاج = المبيعات  $\pm$  التغير فى المخزون بسعر البيع ( للبضاعة التامة )  
 وحيث أن المبيعات مقومة بسعر البيع أساسا ، فان التغير فى المخزون يجب أن يحسب على نفس الأساس . غير أنه لغرض اعداد الحسابات الختامية التقليدية ، نص النظام على تقوم المخزون التام والبضائع بغرض البيع بسعر التكلفة . ولذلك فالتوفيق بين احتياجات الوحدة واحتياجات المحاسب القومى اتبع النظام الطريقة الآتية لتحديد قيمة الانتاج بسعر البيع كما يظهر فى حساب العمليات الجارية .

( حـ / ٤١١ )	مبيعات ( صافى )	xxx
( حـ / ٤١٢ )	+ تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة	xxx
	فرق تقوم التغير فى مخزون الانتاج التام	xxx
( حـ / ٤١٣ )	( فرق سعر البيع عن التكلفة )	
	الانتاج بسعر البيع	xxx

أما بالنسبة للبضائع بغرض البيع ، فتحدد قيمتها على أساس :

( حـ / ٤١٨١ )	مبيعات ( صافى )	xxx
( حـ / ٤١٨٢ )	$\pm$ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	xxx
( حـ / ٤١٨٣ )	+ فرق تقوم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	xxx
	( ثمن البيع — التكلفة )	

xxxxx

وبعد ذلك يقوم بالغاء أثر هذه العملية عن طريق حسابات مقابلة لفرق التقويم وينتفس القيمة وتظهر في الجانب المقابل وذلك لتحديد فائض العمليات الجارية على الأسس المحاسبية المتعارف عليها .

وسوف نتناول ذلك بالتفصيل عند دراسة قواعد التسجيل المحاسبى لعمليات المشروع وفقا لمتطلبات النظام المحاسبى الموحد .

ولقد ورد في ايضاحات اللجنة الأساسية للتدريث ردا على استفسارات المستوى الاشرافى في مفردات التعريف بالنظام بأن الهدف من اظهار الانتاج بسعر البيع هو ابراز الربح المتولد بالاضافة الى الربح المحقق وذلك في المرحلة الأولى من حساب العمليات الجارية ، وهرامى أن ادراج فرق التقويم في الجانب المدين في نفس المرحلة يهدف الى ابراز عناصر القيمة المضافة .

وهكذا نجد أن تقويم المخزون السلمى بسعر البيع يتمشى مع متطلبات اعداد موازنة الأعمال . ففي جانب الموارد تظهر الموارد الذاتية ، والمقصود بالادارات الذاتية هو الانتاج وليس المبيعات ، ذلك لأن اعتبار الادارات الذاتية مقصورة على المبيعات فحسب دون التغير في المخزون في حالة الصناعة انما يترتب عليه الوقوع في خطأ جسيم هو الازدواج في جانب الاستخدامات بما يعادل هذا التغير في المخزون . فمصرفات التشغيل في جانب الاستخدامات تمثل جميع ما أنفق على الانتاج ( سواء أكانت مبيعات أو مخزون ) ومن ثم يجب أن يقابل تلك المصروفات كل من المبيعات والتغير في المخزون في جانب الموارد حتى يمكن تحقيق التوازن بين الجانبين على أساس اقتصادى ومحاسبى سليم<sup>(١)</sup> .

## ب - فصل الضرائب والرسوم السلبية في حسابات مستقلة :

نص النظام على ضرورة فصل الضرائب والرسوم السلبية في حسابات مستقلة سواء بالنسبة للمشتريات أو العناصر المستخدمة ، وذلك لتسهيل اعداد حسابات المحاسبة القومية واستخراج القيمة المضافة . ويمكن استيضاح ذلك بالرجوع الى

(١) دكتور محمد أحمد خليل : المحاسبة الحكومية ، دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية ، ١٩٦٥ .

نماذج الموازنة التخطيطة الواردة بالنظام المحاسبي الموحد ، حيث يوجد أحد هذه النماذج ( نموذج رقم ٧ ) لغرض توحيد أسس حساب القيمة المضافة على مستوى الوحدات الاقتصادية ، ويوضح النموذج قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق ، كما يوضح بيانات مستلزمات الانتاج ( سلعية وخدمة ) والرسوم الجمركية ، ورسوم الانتاج ، وحصيلة الخزنة ، والضرائب والرسوم السلفية الأخرى والأعانات والاهلاك ، وهذه البيانات لازمة لاستخراج القيمة المضافة والتي تتمثل فى الأجور والايجارات والفوائد والفائض .

ويظهر ذلك أيضا بالرجوع الى حساب العمليات الجارية الذى تظهر فيه الضرائب والرسوم السلفية فى مجموعة مستقلة تحت عنوان « مصروفات تحويلية جارية » وكذلك الحال فى قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية حيث تظهر هذه الضرائب والرسوم السلفية فى حسابات مستقلة عن الأصول المتعلقة بها ( عند تحديد التكوين الرأسمالى الاجمالى ) .

ولقد ورد فى ايضاحات اللجنة الأساسية للتدريب لاستفسارات المستوى الاشرافى داخل ندوات التعريف بالنظام المحاسبي الموحد بأن الحكمة من اظهار الرسوم الجمركية على المستلزمات المستخدمة فى الانتاج فى حساب مستقل ، هو أن الرسوم الجمركية وان كانت تعتبر بندا من بنود التكلفة بالنسبة للوحدة الاقتصادية الا أنها من وجهة نظر المحاسبة القومية لا تعتبر من بنود التكاليف على المستوى القومى . ولهذا يجب معرفة تكاليف الانتاج بعد تجهيدها من المصروفات التحويلية حتى تتمكن الدولة من رسم سياسة سلفية للتصدير والاستيراد وتوفير العملات الصعبة . وبالإضافة الى ذلك فمن صالح الوحدة الاقتصادية ذاتها فصل الرسوم الجمركية على ما تستورد من بضائع وأصول ثابتة لأنها تمثل عبئا لا دخل للوحدات فيه .

#### جـ - فصل العمليات غير المتعلقة بالنشاط الجارى للوحدة :

حدد النظام أن المصروفات التحويلية تمثل كل ما يدفع ويترتب عليه انتقال أموال بدون مقابل مجدد وواضح أو مباشر يرتبط بالمنتج النهائى . وتنقسم هذه

المصرفيات بحسب طبيعة علاقتها بالنشاط الرئيسى للوحدة الى الأنواع الآتية :

١ - مصرفيات تحويلية جانبية : وهى تمثل المصرفيات التى لها علاقة بالنشاط الرئيسى للوحدة الاقتصادية وهى الضرائب غير المباشرة ، والاهلاك والائتمارات والفوائد وفرق الائتمار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة ثم فرق تقييم التغير فى مخزون الانتاج التام والمستحقات بفرض البيع .

٢ - تحويلات جانبية تخصيصية : وهى تمثل المصرفيات التى ليس لها علاقة بالنشاط الرئيسى للوحدة الاقتصادية مثل التبرعات والاعانات والتعويضات والخسائر الرأسمالية الناشئة عن بيع أصول ثابتة والديون المعدومة ... الخ . وتظهر أهمية عملية الفصل فى اظهار فائض العمليات الجارية فى حساب العمليات الجارية ، حيث تظهر المصرفيات التحويلية الجارية فى المرحلة الأولى التى تظهر فائض العمليات الجارية ، وتظهر التحويلات الجارية التخصيصية فى المرحلة الثانية التى تظهر الفائض القابل للتوزيع . وبالتالي تظهر ضرورة الفصل بين العمليات المتعلقة بالنشاط الجارى والتى لا تتعلق به ، حتى يمكن اعداد حساب العمليات الجارية بصورة سليمة ، يستطيع معها المحاسب القومى والمخطط العام الاستفادة منها الى أقصى الحدود .

وأخيرا : استحدث النظام عددا من الحسابات والقوائم الختامية ، وذلك لمقابلة احتياجات المحاسب القومى والمخطط العام ووزارة المالية . وذلك بجانب الحسابات والقوائم الختامية التقليدية التى تقى باحتياجات الوحدة الاقتصادية .

فقد نهى النظام المحاسبى الموحد فى الفصل الثالث من الجزء الأول على :

« تعد الوحدة الاقتصادية فى المواعيد المقررة الحسابات والقوائم الختامية وذلك وفقا لما تضمنه النظام من أسس وقواعد ومصطلحات وتعريف محاسبية، وطبقا لمعدلات الاهلاك الواردة بالنظام . ويمكن أن تلتزم الوحدة فيما عدا ذلك بما استقر عليه العرف المحاسبى . ويراعى عند اعداد الحسابات والقوائم الختامية اجراء كافة التسويات المحاسبية بحيث تحمل السنة المالية بما يخصها من كالة الاعباء والايادات طبقا لقواعد الاستحقاق ، وبحيث تعبر الميزانية بوضوح عن المركز المالى

للوحدة وتظهر حسابات النتيجة الفائض أو العجز على الوجه الصحيح ، وبشرط أن تتضمن حسابات الوحدة كل ما تنص القوانين والأنظمة على وجوب إثباته فيها .

وتنقسم هذه الحسابات والقوائم الختامية الى نوعين هما :

#### ١ — الحسابات والقوائم الختامية التقليدية :

وهي التي تقى باحتياجات الوحدة وتشمل :

##### ١ — ح / الانتاج والمتاجرة :

والفرض منه بيان بمجمل فائض الانتاج والمتاجرة خلال فترة مالية معينة .

##### ب — ح / الارباح والخسائر :

والفرض منه بيان الفائض القابل للتوزيع . وهو نفس حساب الارباح والخسائر في ظل القواعد المتعارف عليها في المحاسبة المالية .

##### ج — الميزانية :

وهي تعد لبيان المركز المالى للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين . ويتم تصوير حساب التوزيع بعد حساب الارباح والخسائر لبيان طريقة التصرف في الفائض القابل للتوزيع .

#### ٢ — حسابات وقوائم ختامية مستحدثه :

ويتم اعدادها لخدمة كل من المحاسب القومى والمخطط العام والخزانة العامة وتشمل :

##### ١ — حساب العمليات الجارية :

ويصور هذا الحساب على عدة مراحل ، بحيث تظهر المرحلة الأولى فائض أو عجز العمليات الجارية ، والمرحلة الثانية الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى ، والثالثة لبيان كيفية توزيع الفائض القابل للتوزيع كما ظهر في المرحلة الثانية . ومن

ثم نجد أن هذا الحساب بمراحله الثلاث ( الانتاج والتخصيص والفائض ) يفي باحتياجات المحاسبة القومية والمخطط العام . ومن ناحية أخرى فإنه تجميع للبيانات الواردة بالحسابات الختامية التقليدية لبيان نتيجة النشاط الجارى للوحدة بما يلزم أهداف الوحدة الاقتصادية .

#### ب — قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية :

والفرض من هذه القائمة هو بيان الموارد والاستخدامات والتكوين الرأسمالى خلال فترة معينة . فتبين فى جانب الموارد مصادر الأموال وهى تتكون من التمويل الداخلى من الاحتياطيات والتخصصات ، ثم الموارد الناشئة من بيع بعض الأصول أو نقص فى المخزون والمدينين والتقديرة ، وكذا الزيادة فى القروض أو الدائنين والبنوك الدائنة .

أما فى جانب الاستخدامات فتبين أوجه التصرف فى الموارد . وهى اما أن تكون فى تكوين رأسمالى اجمالى ، أو تحويلات رأسمالية متجثلة فى الزيادة فى المدينين ، أو نقص فى الدائنين والبنوك الدائنة .

ولذلك يمكن القول بأن هذه القائمة تعد عن طريق إيجاد الفرق بين أرصدة ميزانيتين متتاليتين لتتبع حركة الموارد المالية للوحدة وكيفية استخدامها .

ولا شك أن هذه القائمة تخضع المحاسب القومى والمخطط العام من حيث بيان كل من التكوين الرأسمالى الاجمالى والتحويلات الرأسمالية على مستوى الوحدة خلال فترة زمنية معينة .

#### ج — الموازنة النقدية :

والفرض من هذه القائمة هو امكان حصر حركة النقدية للوحدة الاقتصادية وما يترتب على المقبوضات والمدفوعات من فائض أو عجز نقدى . ولا شك فى أن هذه الطريقة ستؤدى الى اتخاذ التدابير اللازمة لمعالجة أى عجز أو فائض .

خامسا : نص النظام المحاسبى الموحد على ظهور الأصول الثابتة بقيمتها الاجمالية فى الميزانية ، على أن تظهر أقساط الاهلاك بصورة مجمعة ( مخصص الاهلاك ) فى

جانب الخصوم مخالفا للقواعد المتعارف عليها والتي أوردتها قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ، وهذه الصورة تعكس مفهوم المحاسب القومى من اعتبار أقساط الاهلاك مصدرا من مصادر تمويل التكوين الرأسمالى الاجمالى للوحدة الاقتصادية<sup>(١)</sup> .

ومن ناحية أخرى نجد أن هذه الصورة لاظهار مخصص الاهلاك ، تتمشى مع تقسيم ميزانية الأعمال بما يلزم احتياجات وزارة الخزانة . فنجد أن الاهلاك يعتبر من بين عناصر أبواب جانب الموارد فى ميزانية الأعمال .

كما استحدثت النظام طريقة حساب أقساط الاهلاك على أساس القيمة الاستبدالية ، وذلك للقبضاء على نواحي النقص فى حساب تلك الأقساط على أساس التكلفة التاريخية ولمعالجة الارتفاع المستمر فى الأسعار . وفى هذه الحالة يرحل هذا الفرق ( بين القسط على أساس التكلفة التاريخية والقيمة الاستبدالية ) الى حساب احتياطى ارتفاع أسعار الأصل .

وسوف نتناول ذلك بالتفصيل فيما بعد .

سادسا : أورد النظام ضرورة فصل عمليات القطاع العام عن تلك العمليات الخاصة بالقطاع الخاص . كما أوجب فصل عمليات القطاع الخارجى عن تلك المتعلقة بالقطاع المحلى والقصد من ذلك هو خدمة أهداف المحاسب القومى من حيث اعداد حسابات الدخل القومى وخاصة الحسابات القطاعية .

سابعا : نص النظام على الزام الوحدات الاقتصادية التى يسرى عليها النظام باعداد موازنة تخطيطية لخدمة أهداف المخطط العام من حيث اعداد الخطة العامة ولاحكام متابعة تنفيذها . وما يزيد من أهمية ذلك أننا نتبع اسلوبا للتخطيط يتميز بنوع من المشاركة المتبادلة بين الوحدات الاقتصادية والجهاز المركزى للتخطيط .

ولقد استخدم النظام اصطلاح « موازنة تخطيطية » ليحل محل اصطلاح « الميزانية التقديرية » ، وذلك لايضاح نقطتين ، الأولى أنه استخدم لفظ « موازنة »

(١) ويمكن استيضاح ذلك عن طريق الرجوع الى أحد حسابات الدخل القومى وهو رأس المال الذى يظهر به فى جانب المورد مخصص الاهلاك .



وتلأى استخدام لفظ « ميزانية » تمييزا لها عن الميزانية العمومية الفعلية التى تعد فى آخر العام . واستخدام لفظ « تخطيطية » استنادا الى ان هذه الموازنة سوف تستخدم أداة للتخطيط على مستوى الوحدة الاقتصادية ، وباستخدامها أداة لوضع خطة يمكن استخدامها لمتابعة التنفيذ .

وأخيرا فان أنواع الموازنة التخطيطية التى أوردتها النظام ، تختلف عن أنواع الميزانيات التقديرية<sup>(١)</sup> التى كانت تعد داخل الوحدات الاقتصادية قبل صدور النظام . وهذا مما لا شك فيه يخدم أهداف المخطط العام . فلقد نص النظام أن الموازنة التخطيطية التى تعدها الوحدة تتضمن ثلاث موازنات فرعية هى :

موازنة عينية ، موازنة مالية ، موازنة نقدية .

#### ١ - الموازنة العينية :

وتوضح هذه الموازنة البرنامج الانتاجى للوحدة الاقتصادية وتربطه ببطاقتها الانتاجية . وتتضمن بياناً بالمستلزمات السلعية والخدمية اللازمة لتحقيق أهداف الانتاج ، كما تتضمن بياناً بالاحتياجات من القوى العاملة .

وهى توصف بأنها عينية لأنها تعبر عن مجموعة من العلاقات الفنية قبل ترجمتها الى قيم نقدية . ولا شك أن الاهتمام باعداد الخطة المستقبلية للوحدة فى صورة موازنة عينية تتناول الوحدات الكمية والفنية والعددية للنشاط ، انما يمثل اتجاها للاحكام الرقابة وعدم قصرها على الناحية المالية فقط كما كان متبعاً من قبل ، وخاصة بعد أن وجد أن التقديرات المالية كانت تعتمد على عنصر التقدير الى حد كبير مما جعلها تنصف بعدم الدقة ولكن بعد اعداد الموازنة العينية أصبح من السهل اعداد الموازنة المالية وذلك عن طريق اعطاء الأولي قيمة نقدية .

#### ٢ - الموازنة المالية :

وتمثل هذه الموازنة الترجمة المالية للموازنة العينية باعطاء الأخيرة قيمة نقدية ، كما توضح الخطة التمويلية للوحدة . ولا شك أن الربط بين الخطة العينية والخطة المالية

(١) دكتور عيوت ضيف : « فى المحاسبة الادارية » ، الدار القومية للطباعة والنشر ، الاسكندرية ،

للوحدة في صورة موازنة تخطيطية ضرورية على مستوى المشروع ، ويعتبر اللجنة الأساسية في الكيان الاقتصادي وذلك كأداة لتحقيق التوازن الاقتصادي على الصعيد القومي<sup>(١)</sup> .

### ٣ - الموازنة النقدية :

وتوضح هذه الموازنة المقبوضات والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية ، وما يترتب على هذه المقبوضات والمدفوعات من فائض أو عجز نقدي ، مما يساعد على دراسة الوضع العملي للوحدة .

ولقد نص النظام المحاسبي الموحد على أن تلتزم الوحدة الاقتصادية عند اعدادها للموازنات التخطيطية بالتماذج الملحقة بالنظام والتي روعي في تصميمها خدمة كل من عمليات التخطيط ومتابعة التنفيذ<sup>(٢)</sup> .

وفي الواقع أن الموازنات الثلاث ( والتماذج الخاصة لها ) تشكل ثلاثة أوجه لشيء واحد . والسبب في هذا التعدد هو تنوع التصرفات الاقتصادية من ناحية ، وتعدد البيانات التي يحتاج اليها المحاسب القومي والمخطط العام . ولقد أورد النظام بعد ذلك القواعد التي يتم على أساسها اعداد الموازنة على أساس التصنيف العربي الموحد للنشاط الاقتصادي . ومعنى ذلك اعداد موازنة لكل نوع من النشاط الذي تزاوله الشركة ( صناعي - زراعي ... ) ، وذلك تمشيا مع احتياجات المحاسبة القومية والتخطيط والرغبة في اعداد الموازن السلعية ، وجداول المدخلات والمخرجات لكل نشاط اقتصادي .

وأخيرا نود أن نشير الى أن اعداد الموازنة التخطيطية لا ينصرف الى وضع الخطة المستقبلية فقط ، وإنما تلتزم الوحدة الاقتصادية باعداد موازنة تخطيطية ( بمرورها الثلاث ) في أول الفترة تعتبر دليل العمل خلال الفترة ، وأخرى فعلية في نهاية الفترة تعتبر أساسا لتقييم الأداء ومتابعة التنفيذ .

(١) الاستاذ علي طه محمود : عنصر الالتزام في النظام المحاسبي الموحد ، الاهرام الاقتصادي ، ١٥ ابريل ١٩٦٧ -

(٢) النظام المحاسبي الموحد ، الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، الصفحات من ١٦١ - ٢١١

وبالرجوع الى البيانات التى تتضمنها الموازنة التخطيطية يتضح لنا أن النظام قد ربط المفاهيم والمصطلحات المحاسبية والاقتصادية وبيانات التخطيط التى تناولتها نماذج الموازنة التخطيطية ، بتلك المثبتة فى الدفاتر المالية داخل الوحدة ، مما أوجد التزاوج بين مفاهيم كل من المحاسب القومى ومحاسب الوحدة الاقتصادية على النحو الذى نلخصه فيما يلى :

١ — تفرق الموازنة التخطيطية بين كل من العمليات الجارية والتكوين الرأسمالى ، وهو ما يتمشى مع احتياجات كل من المحاسب القومى والمخطط العام ورجل الخزانة كما سبق ايضاحه .

٢ — ربط الموازنة التخطيطية بالتكاليف ، على أساس التمييز بين مراكز التكاليف مجمعة على الوجه الآتى :

١ — مراكز الانتاج .

ب — مراكز الخدمات الانتاجية .

ج — مراكز الخدمات التسويقية .

د — مراكز الخدمات الادارية والتسويقية

هـ — مراكز العمليات الرأسمالية .

والقصد من هذا الربط هو احكام الرقابة ومتابعة التنفيذ على الأقسام المختلفة وقياس كفاءة الأداء لوظائف المشروع ، وحصر المسؤولية لكل منها فى حالة وجود أى انحرافات فى التنفيذ الفعلى عما هو محدد فى الموازنات التخطيطية .

٣ — توزيع الموازنات الثلاث ( العينية والمالية والنقدية ) السنوية ، توزيعاً زمنياً على فترات أقل من السنة ( على المستوى الشهرى أو الربع سنوى ) . ويقصد بذلك تقصير فترات المتابعة حتى يتسنى احكام الرقابة ، وتحديد الانحرافات فى الوقت المناسب لتلافى حدوثها فى الفترات التالية .

٤ — تقسيم الموازنات الثلاث طبقاً للأنشطة الاقتصادية الرئيسية .

٥ — توزيع الموازنات السنوية للوحدة الاقتصادية جغرافياً على الفروع التى تزاوِل

جانبا من نواحي نشاطها الاقتصادية الرئيسية . والغرض من ذلك هو الوقوف على مدى نشاط كل فرع ومدى اسهامه في الخطة العامة للوحدة الاقتصادية ، وذلك بجانب امكان رقابة وتقييم أداء نشاط كل فرع على حدة .

ثامنا : استحدث النظام توسط حسابات الميزانية في القيود التى يكون أحد اطرافها النقدية . ولا شك أن هذا الاجراء يخدم اعداد الموازنة النقدية اذ يستلزم التخطيط لمعرفة التدفقات النقدية ، فبدلا من تعدد الحسابات التى تستخرج منها بيانات التدفق النقدى ، وضع النظام بعض القواعد لتيسير جمع بيانات الموازنة النقدية<sup>(١)</sup> .

وما سبق يتضح أن النظام المحاسبى الموحد قد حاول جاهدا تطوير الانظمة المحاسبية بشركات القطاع العام بما يحقق الهدف المنشود ألا وهو أن تخرجت تلك الانظمة المحاسبية من قوائم وتقارير تفى باحتياجات الوحدة : بجانب الوفاء باحتياجات المحاسب القومى . ولقد اثبت التطبيق العمل نجاح هذه المحاولة الى حد كبير .

ثانيا : من ناحية توحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام :

لقد استهدف النظام المحاسبى الموحد توحيد الانظمة المحاسبية لشركات القطاع العام من خلال وضع أسلوب موحد للتطبيق يعمل على حل المشاكل الاحصائية الخاصة بتركيب واعداد الحسابات القومية . ولقد تم هذا التوحيد من خلال النص على ضرورة التزام شركات القطاع العام بما ورد بالنظام من قواعد ومصطلحات وقوائم ودليل محاسبى هذا مع عدم الاختلال بعنصر المرونة المطلوب .

وستناول بشيء من الاجاز بيان العناصر الملزمة وغير الملزمة فى النظام المحاسبى الموحد وبيان مدى تلك المرونة التى تميز بها هذا النظام<sup>(٢)</sup> .

(١) النظام المحاسبى الموحد ، الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، الصفحات من ٩٨-١٠١ .

(٢) على طه محمود : عنصر الالتزام فى النظام المحاسبى الموحد ، الامرام الاقتصادى ، ١٥ ابريل

## أولاً : العناصر الملزمة في النظام المحاسبي الموحد :

١ — تطبيق النظام : يلتزم بتطبيق هذا النظام جميع وحدات القطاع العام ابتداء من أول يوليو ١٩٦٧ باستثناء البنوك وشركات التأمين .

ويجوز التأجيل لمدة سنة وذلك مراعاة للامكانيات الفنية والبشرية لبعض الوحدات بشرط موافقة الجهاز المركزي للمحاسبات . ومن ناحية أخرى يجوز أن ينسحب تطبيق هذا النظام على الوحدات الاقتصادية في القطاع الخاص بقرارات من السلطة المختصة وذلك بغية توفير البيانات اللازمة للتخطيط والمتابعة وتقييم الأداء على المستوى القومي .

٢ — الدليل المحاسبي : نص النظام على أن تلتزم الوحدات الاقتصادية المطالبة بتطبيق النظام بمكونات الدليل المحاسبي وذلك كحد أدنى ، لما يجب الالتزام به . وفي مقدور أية وحدة التوسع في تفاصيل هذه الحسابات والبنود طبقاً لاحتياجاتها بشرط ضرورة الرجوع الى المؤسسة التي تتبعها الوحدة لبحث هذه التفاصيل على مستوى شركات المؤسسات ذات النشاط النوعي الواحد ، ثم رفع التوصيات الى الجهاز المركزي للمحاسبات للموافقة على هذه التفاصيل المقترحة .

٣ — الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية : وذلك بالنسبة للوحدات الملزمة بتطبيق النظام وذلك -حسباً للخلافات اللفظية والتفسيرات الجدلية عند اعداد البيانات المحاسبية واستخدامها .

٤ — أسس وقواعد ومعدلات الاهلاك : تلتزم الوحدات الاقتصادية عند معالجة الاهلاك في حسابات النتيجة والقوائم الختامية باتباع الأسس والقواعد والمعدلات الواردة في النظام ، وسوف تقوم بشرح ذلك بالتفصيل .

٥ — القوائم المالية والحسابات الختامية : تعد الوحدات الاقتصادية — المطالبة بتطبيق النظام — في المواعيد المقررة الحسابات والقوائم الختامية وذلك وفقاً لما تضمنه النظام من نماذج وأسس وقواعد ومصطلحات وتعاريف محاسبية ، وطبقاً

لمعدلات الاهلاك الواردة بالنظام . وذلك على أساس ان هذه الحسابات تعتبر حدا أدنى ، حيث نص على أنه يمكن للوحدة أن تلتزم فيما عدا ذلك بما استقر عليه العرف المحاسبى من حسابات وقوائم ومرفقات مساعدة وتحليلية تساعد على اعداد الحسابات والقوائم الختامية وتفسير محتوياتها .

٦ — الموازنة التخطيطية : تلتزم الوحدة الاقتصادية — المطالبة بتطبيق النظام — باعداد موازنة تخطيطية على نمط معين يتضمن موازنة عينية وأخرى نقدية وثالثة مالية . وكذا الالتزام بقواعد معينة عند اعداد تلك الموازنات منها: توزيع الموازنات السنوية ( العينية والمالية والنقدية ) توزيعاً زمنياً على المستوى الشهرى أو الربع سنوى وكذا تقسيمها نوعياً حسب الأنشطة الاقتصادية الرئيسية(على أساس التصنيف العربى الموحد للنشاط الاقتصادى ) . وكذلك توزيعها توزيعاً جغرافياً على الفروع التى تزاول جانباً من نواحى النشاط للوحدة .

٧ — اعداد البيانات التفصيلية : تلتزم الوحدات الاقتصادية — الملزمة بتطبيق النظام — باعداد البيانات التفصيلية والدورية الواردة فى الملحق الثالث من الجزء الثانى من النظام باعتبارها الحد الأدنى الذى يتعين استخراجها ورفاقه بالحسابات والقوائم الختامية . بمعنى أنه فيما عدا ما ورد من بيانات تفصيلية ودورية فى النظام ، تلتزم الوحدة باعداد ما يقضى به العرف المحاسبى والقوانين والنظم من بيانات وتفصيلات للتخطيط أو المتابعة وتقييم الأداء ، ومن ذلك البيانات التحليلية الأخرى التى يطلبها الجهاز المركزى للمحاسبات لأغراض التقييم والمتابعة . ويتم اعداد النماذج الخاصة بها بناء على اتفاق بين الجهاز المركزى من ناحية والقطاعات والهيئات النوعية المختصة من ناحية أخرى وذلك منعا للبس والاجتهاد فى التفسير .

**ثانيا : العناصر غير الملزمة فى النظام المحاسبى الموحد :**

١ — السجلات ذات الطابع الخاص : فلقد أورد النظام بعض السجلات ذات الطابع الخاص التى تعين الوحدة على تبويب وتحليل البيانات التى تتمكن من خدمة أهدافها الذاتية . وقد وردت هذه السجلات على سبيل الاسترشاد وليس الالتزام .

ولم ينص قانون النظام المحاسبي الموحد على مستندات أو نماذج معينة لاثبات العمليات المالية ، كما أنه لم ينص على المجموعة الدخيرية الكاملة اللازمة ، ولكنه ترك للوحدات الحرية في استخدام النماذج والفاتر والسجلات التي تكون ملائمة لها ضمانا لتحقيق عنصر المرونة .

٢ — أسس وقواعد الرقابة المالية : لا تلتزم الوحدات الاقتصادية بالتفصيلات الواردة بالنظام الخاصة بأسس وقواعد الرقابة المالية التي وردت على سبيل الاسترشاد وتمثل الأطار العام لها . وبذلك ترك النظام لكل وحدة الحرية في الأخذ بما تراه ملائما لظروفها من أسس وقواعد مع الاحتذاء بما ورد بالنظام ومع عدم الاختلال بالأساسيات الضرورية للرقابة .

## الفصل الثاني

### أهداف ومعايير اعداد ومكونات النظام المحاسبي الموحد

بعد أن أوضحنا في الفصل الأول من هذا الباب ، كيف أن النظام المحاسبي الموحد جاء تلبية لمتطلبات تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام ، فسوف يخصص هذا الفصل لاستعراض الملامح الرئيسية للاطار العام للنظام المحاسبي الموحد من خلال التعرف على الأهداف التي جاء النظام المحاسبي الموحد لتحقيقها ، والمعايير التي استند اليها في اعداده وأخيرا المكونات الأساسية لهذا النظام .

أولا : أهداف النظام المحاسبي الموحد :

استهدف النظام المحاسبي الموحد — عند صدوره — تحقيق الأهداف الآتية :

١ — توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتففيذ والرقابة على جميع المستويات :

لقد سبق وأن أوضحنا عند دراسة تطوير الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام ، أن مفهوم التطوير يعنى توحيد المفهوم بين منتج البيانات ومستخدمها أو طالبا بمعنى أن تعنى مخرجات النظام المحاسبي للوحدة باحتياجات المحاسب القومى ووزارة الخزانة ( المالية ) والأجهزة الأخرى التى تتولى التخطيط والرقابة على مختلف المستويات هذا بالإضافة الى مقابلة احتياجات الوحدة بمطبيعة الحال .

ولقد ابرز النظام المحاسبي الموحد<sup>(١)</sup> هذا الهدف حيث نلاحظ أنه استهدف توفير مجموعة من البيانات المحاسبية والقوائم والتقارير المالية والموازنات التخطيطية التى تتخذ كأساس فى عمليات التخطيط والتففيذ والرقابة على مختلف المستويات ، إبتداءً من مستوى الوحدة الاقتصادية وانتهاءً بالمستوى القومى .

---

(١) الجهاز المركزى للمحاسبات ، « النظام المحاسبي الموحد » ، الجزء الأول ، ١٩٦٦ .



فلقد ألزم انتظام الوحدات الاقتصادية باعداد موازنات تخطيطية متطابقة على نمط معين يتضمن ثلاثة أنواع ، الأولى موازنة عينية والثانية نقدية والثالثة مالية ، وهذه الموازنات تتيح للوحدة أن تربط خططها العينية بخططها التمويلية ، مما يساعد في عملية التخطيط على مستوى الوحدة ( المشروع ) . ومن ناحية أخرى فلقد التزمت الوحدات باعداد مجموعة من القوائم والتقارير المالية والتي تبين نتائج الأعمال والمراكز المالية لتلك الوحدات ، والتي تساعد بدورها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات .

وعلى مستوى القطاع أو الهيئة العامة ، يعمل النظام على توفير العديد من المعلومات المحاسبية والتي تساعد في عمليات التخطيط والرقابة والأشراف والتوجيه والتنسيق على مستوى كل قطاع ، وذلك من خلال اعداد الموازنات التخطيطية والحسابات والقوائم الختامية وما يتطلبه ذلك من امساك العديد من السجلات والدفاتر .

أما على المستوى القومى ، فان النظام يخدم جميع الوزارات المعنية ( المالية والاقتصاد والتخطيط ... ) ، وجميع الأجهزة المركزية التابعة للدولة ( الجهاز المركزى ' حاسبات ، الجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء ، ... ) ، وذلك عن طريق توفير المعلومات التي تحتاجها تلك الأطراف . فمن خلال تحقيق الارتباط الكامل بين الموازنات العينية والنقدية والمالية على مستوى الوحدات الاقتصادية ولأجل زمنية قصيرة ومتوسطة تتفق مع الخطط القومية ، يساعد النظام المحاسبى الموحد وزارة التخطيط في توفير بيانات موحدة تعاونها فيما تقوم به من متابعة للتنفيذ على المستوى القومى ومستوى القطاعات والأنشطة الاقتصادية المختلفة .

ومن ناحية يعمل النظام على مقابلة احتياجات وزارتي المالية والاقتصاد من خلال ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بكل من الموازنة العامة للدولة والحساب الختامى وميزانية النقد الأجنبى .

وكذلك فان النظام المحاسبى الموحد يعاون الجهاز المصرفى من خلال الرقابة على التدفقات النقدية ومراكز السيولة في الوحدات الاقتصادية ، وكذلك فان النظام

المحاسبي الموحد يعاون الأجهزة المركزية للدولة في الرقابة على الوحدات الاقتصادية . فالجهاز المركزي للمحاسبات يمارس عمليات الرقابة المالية ومتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء من خلال ما يوفره النظام من معلومات مالية واقتصادية وفنية . وكذلك فإن الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء يقوم بعمليات جمع البيانات وتجميعها على المستوى القطاعي والقومي نتيجة لما جاء به النظام المحاسبي الموحد من تطوير وتوحيد للقواعد والأسس والمصطلحات والتعاريف المستخدمة بواسطة الوحدات الاقتصادية ، وتجدر الإشارة إلى أن مقابلة النظام لاحتياجات الأجهزة الخارجية لا يتمثل فقط فيما يوفره من حسابات وقوائم ختامية وموازنات تخطيطية ، وإنما يتمثل أيضا فيما يوفره من بيانات تفصيلية يتم الاتفاق عليها بين هذه الأجهزة والهيئات النوعية المختصة .

## ٢ - ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية :

لقد سبق أن أوضحنا بأن حسابات الوحدة تعتبر أحد المصادر الأساسية التي يعتمد عليها المحاسب القومي في الحصول على المعلومات اللازمة لأعداد الحسابات القومية ، ويتطلب ذلك توحيد وتطوير المفاهيم والمصطلحات والتعاريف بين المشتغلين بالحسابات عموما - سواء على مستوى الوحدة أو على المستوى القومي - وبدون تنظيم العلاقة بينهما لا يمكن حل المشاكل الإحصائية الخاصة بتركيب الحسابات القومية والتي تتمثل أساسا في هامش الخطأ الناتج من اعتماد تلك الحسابات على بيانات أساسية تستند إلى أسس ومفاهيم محاسبية غير موحدة على مستوى الوحدات الاقتصادية . حيث يمكن القول بأن الاعتماد على مثل تلك البيانات يؤدي إلى الاختلال بعملية التجميع والتشكيك في دلالتها .

ولقد أتاح النظام المحاسبي الموحد من خلال تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية للوحدات الاقتصادية ، ربط حسابات الوحدة مع حسابات المحاسب القومي بحيث أصبح من الميسور ترجمتها إلى بعضها البعض بحيث أصبح للبيانات المحاسبية دلالتها الإحصائية والاقتصادية .

### ٣ - تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها :

لقد تميزت الفترة السابقة على صدور النظام المحاسبى الموحد بصعوبة تجميع البيانات المحاسبية للوحدات على مستوى القطاع أو المستوى القومى ، وتجهيز البيانات الملائمة لاحتياجات الأجهزة الخارجية ، مما أدى فى بعض الحالات إلى استحالة تحقيق تلك الاحتياجات أو تحقيقها من خلال درجة عالية من الخطأ . ولذلك جاء النظام المحاسبى الموحد لتوحيد وتطوير المفاهيم والمصطلحات والتعاريف ... الخ . بين الوحدات الاقتصادية المختلفة من ناحية ، وبين تلك الوحدات والأجهزة المركزية من ناحية أخرى مما ساعد كثيرا فى عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها .

#### ثانيا : معايير اعداد النظام المحاسبى الموحد :

لقد تم اعداد النظام المحاسبى الموحد فى ضوء عدد من المعايير العامة وهى <sup>(١)</sup> :

- ١ - البساطة والوضوح والمرونة .
  - ٢ - مسايرة القواعد والمبادئ المحاسبية الراجحة
  - ٣ - القابلية للتطبيق .
  - ٤ - مقابلة الاحتياجات المنبثقة من داخل الوحدة وخارجها .
- وسوف نتناول بشيء من التفصيل كل من هذه المعايير الأربعة .

#### المعيار الأول : البساطة والوضوح والمرونة :

نعنى البساطة فى هذا الصدد أن يكون فى مقدرة كل من يستخدم النظام المحاسبى الموحد أن يفهم بنوده ودلاله كل منها والأسس والقواعد التى تتركز عليها . وكذلك فإن النظام المحاسبى اقتصر على المحاسبة المالية وإن كان قد تعرض بصورة سريعة فى بعض جوانبه على محاسبة التكاليف وأشار الى الرغبة الى توحيدها فى مرحلة تالية بعد الانتهاء من نظم المحاسبة المالية . أما الوضوح فى هذا الصدد

(١) نفس المرجع السابق فى الصفحات من ١٦ - ١٨ .

فيقصد به الاهتمام بالشروح التفصيلية للدليل المحاسبي وبيان أنواع الحسابات ومدلول كل منها والعلاقات القائمة بين تلك الحسابات بعضها البعض . أما المرونة فتعني أن النظام قد جاء ببعض الجوانب الملزمة في حين أن هناك بعض الجوانب الأخرى غير الملزمة والتي ترك للوحدة الاقتصادية حرية الاختيار في تطبيقها ومن أمثلة تلك الجوانب استخدام السجلات ذات الطابع الخاص أو اختيار قواعد الرقابة المالية التي تناسب وطبيعة النشاط وحجم الوحدة .

#### المعيار الثاني : مسايرة القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

لقد اعتمد النظام المحاسبي الموحد على مجموعة القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحكم تسجيل العمليات المالية والاهلاك وتقويم الأصول والمخزون السلعي والتي تتلاءم في نفس الوقت مع أجهزة التخطيط والتنفيذ والمتابعة والتقييم . ولا شك أن ذلك المعيار يعمل على ضمان نجاح تطبيق النظام عند المزاولة العملية .

#### المعيار الثالث : القابلية للتطبيق :

يتمثل هذا المعيار في إتاحة الفرصة للوحدات الاقتصادية بدراسة مشروع النظام قبل إصداره ومواءمته لامكانياتها . وكذلك فإن هذا المعيار تضمن إلزام جميع الوحدات الاقتصادية بتطبيق النظام ابتداء من السنة المالية ١٩٦٨/٦٧ ، مع جواز التأجيل لمدة سنة بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي تطلب تأجيل التطبيق بشرط موافقة الجهاز المركزي للمحاسبات على ذلك الطلب .

#### المعيار الرابع : مقابلة الاحتياجات المنبثقة من داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها :

ان تعدد احتياجات مستخدمي البيانات سواء من داخل الوحدة أو خارجها ، جعل من السمات المميزة للنظام المحاسبي الموحد محاولة مقابلة الاحتياجات المنبثقة من الوحدة الاقتصادية والأجهزة الخارجية . ولقد اعتمد المعيار الرابع — في هذا الصدد — على اشتراك الجهات المستخدمة للمعلومات والمنتجة

لها في وقت معا في اجراء الموازنة لمرور النظام لكي يتمشى مع كل من  
الإمكانيات والاحتياجات .

فالوحدة الاقتصادية تستهدف من النظام المحاسبي مجموعة من الأهداف  
التقليدية تتمثل في تحديد نتائج الأعمال وبيان المركز المالى واعداد مجموعة من  
الموازنات التخطيطية ، أما الأجهزة الخارجية — كوزارة التخطيط والجهاز المصرفى  
والجهاز المركزى للمحاسبات — لها بالإضافة بالأهداف التقليدية السابقة مجموعة  
أخرى من الأهداف ، يتعين على الوحدة ضرورة توفيرها في سر وسهولة دون  
الاخلال بتوفير الاحتياجات الذاتية للوحدة من البيانات .

### ثالثا : المكونات الأساسية للنظام المحاسبي الموحد :

لقد صدر النظام المحاسبي الموحد في ثلاثة أجزاء ، ولقد خصص  
كل جزء من هذه الأجزاء لنوع معين من المعلومات ، وذلك على  
النحو التالى :

الجزء الأول : ولقد انقسم هذا الجزء الى قسمين ، خصص الأول لدراسة  
الظروف البيئية التى أوجبت صدور النظام المحاسبي الموحد ،  
وضرورة تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية فى جمهورية مصر  
العربية ، وكذلك بيان الأهداف التى جاء النظام لتحقيقها  
وأخيرا اظهار المعايير التى اتبعت فى اعداد هذا النظام .

أما القسم الثانى من هذا الجزء فقلب خصص للاطار العام  
للنظام المحاسبي الموحد ، ولقد انقسم الى أربعة فصول ،  
خصص الفصل الأول للدليل المحاسبي باعتباره أحد الركائز  
الأساسية للنظام المحاسبي الموحد ، وسوف نتناوله بالدراسة فيما  
بعد . وقد استخدم الفصل الثانى من هذا القسم لبيان الأسس  
والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية مع التركيز على  
المحاسبة المالية . حيث خصص جزء من هذا الفصل لدراسة  
سريعة للاطار العام لنظام التكاليف .

أما الفصل الثالث من هذا القسم فقد اختص باظهار الحسابات والقوائم الختامية التى يتعين على الوحدات الاقتصادية اعدادها واتخاذ المزمرة عند ذلك الاعداد .

أما الفصل الرابع والأخير من هذا القسم فقد استخدم للتعرف على الموازنات التخطيطية من حيث بيان أنواعها وقواعد اعدادها واتخاذ المستخدمة فى ذلك الاعداد .

الجزء الثانى : ولقد اشتمل هذا الجزء على خمسة ملاحق على النحو التالى :

الملحق الأول : معدلات الاهلاك .

الملحق الثانى : أسس وقواعد الرقابة المالية .

الملحق الثالث : البيانات التفصيلية والدورية .

الملحق الرابع : السجلات ذات الطابع الخاص .

الملحق الخامس : وثائق اعداد النظام واصداره .

الجزء الثالث : ولقد استخدم هذا الجزء لبيان « دليل التصنيف العربى

الموحد » . ولقد انقسم هذا الجزء الى ثلاثة فروع ، استخدم

الأول لتصنيف الاقتصادى ، فى حين استخدم الثانى فى

استعراض التصنيف السلمى ، وأخيرا فان الفرع الأخير

خصص لتصنيف المهنى . ولقد جاء فى مقدمة هذا الجزء أنه

بناء على المادة الثالثة من قرار رئيس الوزراء رقم ٣ لسنة ١٩٦٦

بوضع دليل بتصنيف النشاط الاقتصادى ، يقوم باعداده

ال جهاز المركزى للتمهية العامة والاحصاء ليلحق بمذرع النظام

المحاسبى الموحد لشركات القطاع العام . ولذلك فان الجهاز

المركزى للتمهية العامة والاحصاء تقدم بهذا الجهد — الجزء

الثالث — فى صورة عرض لدليل التصنيف العربى الموحد

لالنشاط الاقتصادى . ولقد أعد هذا التصنيف على غرار

التصنيف الدولى للنشاط الاقتصادى والذى اصدرته هيئة الأمم

المتحدة عام ١٩٥٩ ، وذلك فيما يخص بمستوى الأقسام والأبواب والفصول فيما عدا القسم (٦) الخاص بالتجارة ، فقد تم اعداده بما يتفق والظروف المحلية . أما الأنشطة التفصيلية المختلفة فقد تم اعدادها وفقا لظروف جمهورية مصر العربية المحلية الحالية والمستقبلية .

ولقد كان الهدف من وراء هذا الجهد<sup>(١)</sup> ، هو اعداد تصنيف لتبويب وتحليل البيانات حسب نوع النشاط . الاقتصادي لخدمة الأغراض المحلية من جهة وحتى يمكن اجراء المقارنة الدولية على مستوى واحد من جهة أخرى . ومن الملاحظ أن التصنيف العربى الموحد للنشاط الاقتصادى تصنيف لنوع النشاط الاقتصادى أو الصناعة وليس لنوع المهنة أو السلعة ، كما أنه لا يهتم بنوع الملكية أو أسلوب العمل . وعلى ذلك تبويب المنشآت التى تعمل فى نفس النوع من أنواع النشاط الاقتصادى تحت نفس الفصل من هذا التصنيف ، بغض النظر عما اذا كانت مملوكة لشركات أو أفراد أو للحكومة ، وعما اذا كانت الوحدة تمتلك وحدات أخرى أم لا ، وكذلك تصنيف المنشآت الصناعية طبقا لنوع النشاط الاقتصادى الذى تمارسه سواء تم العمل بها آليا أم يدويا . ومن الطبيعى أنه يمكن عمل تبويبات أخرى — مستقلة عن التبويب حسب نوع النشاط الاقتصادى — من حيث نوع الكيان القانونى ' أو نوع القطاع ( عام/خاص ) أو أسلوب العمل ... الخ .

ومن العرض السابق يتضح أن الجزء الأول يمثل أهمية خاصة حيث يتضمن

---

الاطار العام من حيث الدليل المحاسبى وطبيعة المفاهيم والقواعد والأسس

(١) الجهاز المركزى للمحاسبات ، النظام المحاسبى الموحد ، الجزء الثالث .

والمصطلحات والتعاريف المحاسبية التي جاء بها النظام ، وكذلك بيان الحسابات والقوائم الختامية والتي يتعين على الوحدة اعدادها ، وأخيرا فلقد اشتمل هذا الجزء على بيان بنوع وشكل الموازنات التخطيطية التي يتعين على الوحدة اعدادها وتوقيت هذا الاعداد .

وسوف نتناول في الفصول التالية من هذا المرجع بعضا من المكونات الأساسية للنظام المحاسبى الموحد والتي تغطي الاطار العام لهذا النظام .



## الفصل الثالث

### الدليل المحاسبي

يعتبر الدليل المحاسبي أحد المكونات الرئيسية للنظام المحاسبي الموحد ، ويمثل أحد العناصر الملزمة في النظام المحاسبي الموحد . ويشتمل الدليل المحاسبي على مجموعة الحسابات التي تمسك داخل الوحدة لتسجيل معاملاتها وإظهار نتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية الفترة المالية . ولا شك أن الدليل عندما يحدد تلك الحسابات فهو يحدد مضمون كل حساب ودرجة التفصيل أو الاجمال التي يحتوى عليها .

ولتفهم طبيعة الدليل المحاسبي ، يتعين ضرورة الإلمام بالقواعد والمصطلحات والتعاريف التي أوردها النظام المحاسبي : حتى تكون هذه العناصر المرشد لاستيعاب ماورد بالدليل المحاسبي .

وباستعراض الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الموحد ، يمكن استخلاص النقاط التالية :

١ — تعتبر مكونات الدليل المحاسبي التي أوردها النظام الحدد الأدنى لما يجب أن تلتزم به الوحدة ، بما يعنى امكانية التوسع في عدد الحسابات التي تمسكها الوحدة بعد أخذ موافقة الجهة المختصة بمتابعة تنفيذ النظام ( الجهاز المركزى للمحاسبات ) .

٢ — تلبى الحسابات الواردة بالدليل احتياجات الوحدة من المعلومات ، ومتطلبات الأجهزة الخارجية على مختلف المستويات من المعلومات المالية وغير المالية .

٣ — تم تبويب الحسابات في الدليل بما يحقق الربط بين حسابات الوحدة والحسابات القومية ، وبما يتمشى مع المفاهيم والمصطلحات والتعاريف التي وردت بالفصل الثانى من الجزء الأول للنظام المحاسبي الموحد .

٤ — تم ربط الحسابات المالية بحسابات التكاليف من خلال مجموعة من

حسابات المراقبة ، حيث تم توزيع الاستخدامات عليها حسب الجهة المستفيدة من تلك الاستخدامات ( المصروفات ) .

٥ - تم استخدام الترميز الرقعي للتعبير عن حسابات الدليل ، مع تحديد مستوى التفصيل والإجمال من خلال عدد الأرقام الدالة على الحساب . حيث يتم إضافة رقم إلى يمين رقم الحساب للدلالة على التفصيل ، في حين يتم وضع رقم حساب المراقبة على يسار رقم الحساب للدلالة والربط مع حسابات التكاليف .

٦ - تم تقسيم الدليل الى تسعة مجموعات رئيسية ، واتخذت الأرقام من (١) الى (٩) للدلالة على هذه المجموعات التي اطلق عليها إصطلاح الاجماليات المحاسبية . ولقد تم استخدام الأرقام من (١) الى (٤) للدلالة على مفردات قائمة المركز المالى وعناصر حسابات النتيجة وذلك على النحو التالى : (١) حسابات الأصول ، (٢) حسابات الخصوم ، (٣) حسابات الاستخدامات (المصروفات) ، (٤) حسابات الموارد (الإيرادات) .

أما الأرقام من (٥) الى (٩) فقد استخدمت للدلالة على حسابات المراقبة للربط بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ، حيث يتم حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة . وقد تم تخصيص الأرقام لحسابات المراقبة على النحو التالى :

- الرقم (٥) لحسابات مراقبة مراكز الانتاج .
  - الرقم (٦) لحسابات مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية .
  - الرقم (٧) لحسابات مراقبة مراكز الخدمات التسويقية .
  - الرقم (٨) لحسابات مراقبة مراكز الخدمات الادارية والمهوبية .
  - الرقم (٩) لحسابات مراقبة مراكز العمليات الرأس مالية .
- وبمىث تعتبر حسابات المراقبة حسابات اجمالية للمصروفات يرحل الى كل منها ما يخصه من عناصر الاستخدامات .

٧ - من حيث درجة التفصيل أو الاجمال ، إستخدم الدليل المحاسبى ستة مستويات ، على أن يضاف رقم الى يمين رقم الحساب للدلالة على مستوى

تفصيل أعلى ويكرر تلخيص ذلك على النحو التالي :

عدد الأرقام في الدليل المحاسبي	مستوى الحساب ( درجة التفصيل )
رقم واحد	حساب إجمالي ( اجماليات محاسبية )
رقمان (١١)	حساب عام
ثلاثة أرقام	حساب مساعد
أربعة أرقام	حساب فرعي
خمسة أرقام	حساب جزئي
سنة أرقام	حساب تحليلي

ولإيضاح ذلك سنأخذ أحد مفردات الأصول ( عدد وأدوات ) على سبيل المثال ، وذلك لبيان مستويات الحسابات المختلفة لتلك المفردة .

الترميز الرقمي	اسم الحساب	مستوى الحساب
١	أصول	إجمالي محاسبي
١١	أصول ثابتة	حساب عام
١١٥	عدد وأدوات	حساب مساعد
١١٥١	عدد	حساب فرعي
١١٥١٢	عدد مستوردة	حساب جزئي
١١٥١٢٢	رسوم جبركية	حساب تحليلي

(١) أي يضاف رقم إلى يمين رقم الحساب الإجمالي ، وهكذا بالنسبة لباقي المستويات .

- ٨ - عكست عملية تبويب الحسابات الواردة بالدليل المحاسبي استرجيعه النظام المحاسبي الموحد من حيث تطوير ونوحيد الأنظمة المحاسبية لوحداث القطاع العام ، ولقد ظهر ذلك من النواحي التالية
- ١ - الفصل بين عمليات النشاط الجارى وعمليات النشاط الاستثمارى ويظهر ذلك من حيث تخصيص حساب بنك جارى لكل نوع منها فهناك ح/بنك حساب جارى - تمويل النشاط الجارى ( ح/١٨٢١ ) ، ح/بنك حساب جارى - تمويل النشاط الاستثمارى ( ح/١٨٢٢ ) .
- وكذلك فهناك تفرقة فى تسجيل الدائنية الناشئة من عمليات النشاط الجارى وعمليات النشاط الاستثمارى ، حيث يستخدم ح/الموردين ( ح/٢٦١ ) لاثبات الدائنية من شراء المستلزمات السلعية ( النشاط الجارى ) ويستخدم ح/دائنون مختلفون ( ح/٢٧٢ ) للدائنية المترتبة على عمليات النشاط الاستثمارى مثل شراء الأصول الثابتة .
- وكذلك الحال عند بيع البضاعة التامة ( نشاط جارى ) يستخدم ح/عملاء ( ح/١٦١ ) لاثبات المديونية الناشئة من عملية البيع ، فى حين يتم استخدام ح/مدينون مختلفون ( ح/١٧١ ) لاثبات المديونية الناشئة عن عمليات بيع الأصول الثابتة .
- ب - توسط أحد حسابات الميزانية عند سداد أو تحصيل مبالغ نقدية ، وذلك لأغراض اعداد الموازنة النقدية . ومعنى ذلك يتم اثبات عمليات التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة على مرحلتين ، الأولى مرحلة الاستحقاق ، والثانية مرحلة التحصيل أو السداد .
- ففى عمليات التدفقات المالية الواردة ( المتحصلات ) يتم اثبات قيود الاستحقاق عن طريق استخدام الحسابات التالية كطرف مدين :
- ح/عملاء ( ح/١٦١ ) لاثبات عمليات المبيعات
- ح/مدينون مختلفون ( ح/١٧١ ) لاثبات عمليات بيع الأصول .

— ح/البرادات جارية وتخصيصية مستحقة ( ح/١٧٣ ) لاثبات  
استحقاق تحصيل الإيرادات

— ح/مدينون متنوعون ( ح/١٦٣ ) لاثبات استحقاق مدفوعات مثل  
تأمينات لدى الغير وسلف للعاملين .

أما في حالة التدفقات المالية الصادرة ( المدفوعات ) ، يتم اثبات قيود  
الاستحقاق عن طريق استخدام الحسابات التالية كطرف دائن :

— ح/موردون ( ح/٢٦١ ) لاثبات عمليات المشتريات من المستلزمات  
السلمية أو بضائع بفرض البيع .

— ح/دائنون مختلفون ( ح/٢٧٢ ) لاثبات عمليات شراء الأصول  
الثابتة وأصول أخرى .

— ح/دائنون متنوعون ( ح/٢٦٣ ) لاثبات عمليات الاستحقاق  
لجهات حكومية أساساً .

— ح/مصرفات جارية وتخصيصية مستحقة ( ح/٢٧٤ ) لاثبات  
استحقاق أية مدفوعات أخرى كالأجور والايجارات والتبرعات ... الخ

أما في مرحلة التحصيل أو السداد ، فيتم جعل أحد حسابات النقدية  
بالصندوق والبنوك ( ح/١٨ ) مدينا ، والحسابات الوسيطة ( حسابات  
الميزانية ) المستخدمة في قيد الاستحقاق دائنة .

٩ — استحدث النظام بعض الحسابات التي لها مقابل ، وذلك للتوفيق بين  
احتياجات الوحدة واحتياجات المحاسب القومي من المعلومات المحاسبية .  
ولقد سبق التعرض الى هذا الموضوع عند استعراض مفهوم تطوير وتوحيد  
الأنظمة المحاسبية لوحدات القطاع العام وكذلك عند دراسة أهداف  
النظام المحاسبي الموحد . ويجدر بنا في هذا الصدد ذكر هذه الحسابات  
على أن يتم بيان كيفية استخدامها في الأجزاء التالية من هذا المرجع .

١ — ح/ذرق الايجار المحسوب ح/٣٥٤ ، ح/٤٤٧

ب — ح/فرق الفوائد المحسوبة ح/٣٥٧ ، ح/٤٤٨

- ح — ح/فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام ح/٣٥٨ ، ح/٤١٣ .  
 ء — ح/حركة الانتاج التام ( بسعر البيع ) ح/١٣٧  
 ح/الانتاج التام تحت البيع ح/٢٧١

١٠ — استحدث النظام بعض الحسابات والقوائم الختامية لتعكس تطوير الأنظمة المحاسبية وربط حسابات الوحدة بحسابات الدخل القومي . ولقد سبق التعرض لهذه الحسابات في الفصل السابق .

١١ — لم تستخدم الحسابات النظامية ضمن دليل الحسابات لاثبات المسؤولية المرضية ، كما كان الحال في ظل الأنظمة المحاسبية للقطاع الخاص .

١٢ — خصص النظام جزءا منه للتعريف بمحتويات كل حساب ضمانا لتوحيد مكونات كل منها في جميع الوحدات الملزمة بتطبيق هذا النظام ، مع عدم الاختلال بالمرونة المطلوبة من حيث السماح باضافة بعض الحسابات — اذا لزم الأمر — إلى هذا الدليل بعد أخذ موافقة الجهات المختصة كما سبق وان أوضحنا في موقع سابق في هذا الفصل . ويمكن تلخيص الحسابات الواردة بالدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الموحد في ثلاثة مجموعات هي :

١ — حسابات قائمة المركز المالي ( الميزانية )

٢ — حسابات النتيجة

٣ — توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة للربط بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف .

وسوف نبين مكونات تلك المجموعات الثلاثة من الحسابات وفقا للدليل المحاسبي وذلك على مستوى الحسابات العامة ( رقماني ) :

الحسابات العامة في المجموعة الأولى :

حسابات قائمة المركز المالي ( الميزانية )			
الخصوم (٢)	الترميز الرقمي (رقم الحساب)	الأصول (١)	الترميز الرقمي (رقم الحساب)
رأس المال	٢١	أصول ثابتة	١١
احتياطيات وفائض مرحل	٢٢	مشروعات تحت التنفيذ	١٢
مخصصات	٢٣	مخزون	١٣
قروض طويلة الأجل	٢٤	اقراض طويل الأجل	١٤
بنوك دائنة	٢٥	استثمارات مالية	١٥
دائنون	٢٦	مدينون	١٦
حسابات دائنة مختلفة	٢٧	حسابات مدينة مختلفة	١٧
نتيجة العام	٢٨	نقدية بالصندوق والبنوك	١٨

## الحسابات العامة في المجموعة الثانية :

حسابات النتيجة			
الرميز الرقمي (رقم الحساب)	الاستخدامات (٣)	الترميز الرقمي (رقم الحساب)	الموارد (٤)
٣١	أجور	٤١	إيرادات النشاط الحارثي
٣٢	مستلزمات سلعية	٤٢	اعانات
٣٣	مستلزمات خدمية	٤٣	إيرادات أوراق مالية
٣٤	مشتريات بغرض البيع	٤٤	إيرادات تحويلية
٣٥	مصرفات تحويلية جارية		
٣٦	تحويلات جارية تخصيصية		

## رابط الحسابات المالية بحسابات التكاليف :

نوع الاستخدامات على حسابات المراقبة					نوع الاستخدامات ودليلها الرقمي
مراقبة مراكز الانتاج	مراقبة مراكز الخدمات	مراقبة مراكز الخدمات	مراقبة مراكز الخدمات	مراقبة مراكز العمليات الراسمالية	
٥	٦	٧	٨	٩	
٥٣١ أجور	٦٣١ أجور	٧٣١ أجور	٨٣١ أجور	٩٣١ أجور	٣١ أجور
٥٣٢ مستلزمات سلعية	٧٣٢ مستلزمات سلعية	٧٣٢ مستلزمات سلعية	٨٣٢ مستلزمات سلعية	٩٣٢ مستلزمات سلعية	٣٢ مستلزمات سلعية
٥٣٣ مستلزمات خدمية	٦٣٣ مستلزمات خدمية	٧٣٣ مستلزمات خدمية	٨٣٣ مستلزمات خدمية	٩٣٣ مستلزمات خدمية	٣٣ مستلزمات خدمية
٥٣٤ مشتريات بغرض البيع	-	-	-	-	٣٤ مشتريات بغرض البيع
٥٣٥ مصرفات تحويلية	٦٣٥ مصرفات تحويلية	٧٣٥ مصرفات تحويلية	٨٣٥ مصرفات تحويلية	٩٣٥ مصرفات تحويلية	٣٥ مصرفات تحويلية
جارية	جارية	جارية	جارية	جارية	جارية
-	-	-	٨٣٦ تحويلات جارية	-	٣٦ تحويلات جارية
			تخصيصية		تخصيصية



## أسئلة وتطبيقات

**السؤال الأول :** هل توافق أو لا توافق على العبارات التالية مع ابداء السبب بإيجاز :

- ١ — استهدف النظام المحاسبي الموحد توحيد الأنظمة المحاسبية لوحدات القطاع العام الملزمة بتطبيق النظام .
- ٢ — التزم النظام المحاسبي الموحد بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية وتحديد نتيجة النشاط وبيان المركز المالي .
- ٣ — تعتبر مكونات الدليل المحاسبي التي أوردتها النظام ، الحد الأدنى لما يجب أن تلتزم به الوحدة ، ويمكن للوحدة اضافة عدد آخر من الحسابات بعد موافقة الجهات المختصة .
- ٤ — إن أسلوب الترميز الرقمي للحسابات والمتبع في الدليل المحاسبي ، استهدف التعرف على نوعية الحسابات وسهولة استخدامها وعرضها بالقوائم المالية .
- ٥ — وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد ، يتم تقسيم الاستخدامات ( المصروفات ) بحسب طبيعتها ونوعيتها وليس بحسب استخدامها أو وظيفتها .
- ٦ — يتطلب النظام المحاسبي الموحد توحيد الظروف بين الوحدات الاقتصادية الملزمة بتطبيق النظام ، وذلك من خلال استخدام مبدأ الاحتساب .
- ٧ — في حالة اذا ما كانت رعيمة الإيجارية أكبر من أقساط الاهلاك للمباني المملوكة للوحدة فان هذا الفرق يطرح من كل من الاستخدامات الجارية والوارد الجارية في كل من حساب العمليات الجارية وحساب الانتاج والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر .
- ٨ — استخدم النظام المحاسبي الموحد قيمة خلاف التكلفة التاريخية للأصول الناتجة لاحتساب أقساط الاهلاك السنوية .

- ٩ - لقد تم توزيع الموازنات التخطيطية السنوية زمنيا على فترات أقل من سنة ( شهريا أو ربع سنوى ) لتقصير فترات المتابعة لإحكام عمليات الرقابة وتحديد الانحرافات فى الوقت المناسب لتلافى حدوثها فى الفترات التالية .
- ١٠ - اعتمد النظام المحاسبى الموحد على ثلاثة معايير عامة فى اعدادة .

### السؤال الثانى :

« لقد تمكن النظام المحاسبى الموحد من مقابلة متطلبات تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لوحدة القطاع العام » .

### والمطلوب :

ناقش هذه العبارة مبينا الى أى مدى نجح النظام المحاسبى الموحد فى مقابلة احتياجات كل من التطوير والتوحيد ، مع اعطاء بعض الأمثلة لذلك النجاح .

### السؤال الثالث :

« يعتبر الدليل المحاسبى أحد المكونات الأساسية للنظام المحاسبى الموحد ، حيث أنه يعبر عن الاستراتيجية التى يتبعها النظام المحاسبى الموحد فى معالجة العمليات المالية للوحدة ومقابلة مخرجات النظام لاحتياجات كل من المحاسب القومى ومحاسب الوحدة » .

علق على هذه العبارة مبينا وجهة نظرك فى أسلوب الترميز الرقمى الذى أورده الدليل المحاسبى ، وماهى مظاهر استخدام هذا الدليل فى التعبير عن استراتيجيات معينة .

### السؤال الرابع :

فرق بين كلا من :

- ١ - الحسابات التى لها مقابل والحسابات النظامية .
- ٢ - فرق الأيجار المحسوب و فرق الفوائد المحسوبة .
- ٣ - حسابات العمليات الجارية وحساب الانتاج والتجارة .
- ٤ - مبدأ الاحتساب ومبدأ الاستحقاق .

## الباب الثالث

في

إثبات دورة العمليات الاقتصادية  
في ظل النظام المحاسبي الموحد

---

## تقديم

يختص هذا الباب بمعالجة القيد والتوجيه المحاسبى فى ظل النظام المحاسبى الموحد . كما يتعرض فى الفصل الاول منه الى مناقشة اهداف النظام المحاسبى والهيكل العام الذى يقوم عليه النظام . وفيما يختص بالتوجيه المحاسبى فاقنا سوف نتبع التسلسل الآتى :

١ - الحصول على مصادر التمويل - معاملات فى رأس المال .

٢ - اقتناء الأصول المختلفة لمزاولة العملية الانتاجية :  
معاملات فى الأصول الثابتة .  
معاملات فى الأصول المتداولة .

٣ - مزاولة النشاط الانتاجى :

معاملات فى الاستخدامات المختلفة .

٤ - الحصول على إيرادات النشاط الانتاجى :  
معاملات فى الموارد .

## الفصل الأول

في

### أبواب وتوجيه المعاملات المتعلقة برأس المال

يختلج المفهوم المحاسبي لرأس المال عن المفهوم الاقتصادي الذي سبق أن تعرضنا له . ومن وجهة النظر المحاسبية يطلق اصطلاح «رأس المال» على مجموع قيمة الموارد التي يشارك بها أصحاب المشروع كمساهمة لتمكينه من مزاولة النشاط الذي قام المشروع من أجله ، ويصرف النظر عما إذا كانت هذه المساهمة قد تمت في صورة نقدية أو في صورة عينية .

وقد جرت العادة في العرف المحاسبي على التفرقة بين كل من رأس المال المصرح به ورأس المال المصدر ، ورأس المال المدفوع فيها يختص بالشركات المساهمة ، وكانت قيمة كل منها تظهر في جانب الخصوم من الميزانية .

وجاء النظام المحاسبي الموحد مخصص لرأس مال الوحدة الاقتصادية الحسابات الآتية :

ح/رأس المال ٢١/ح والذي ينقسم بدوره إلى :

ح/رأس المال المملوك ٢١١/ح

و/مساهمة الحكومة (تسدد) ٢١٢/ح

ولم يرد بالنظام ما يدل على كيفية المعالجة الدفترية لرأس المال المملوك . وبذا يمكن القول أن التبيود الدفترية اللازمة لأبواب رأس المال المملوك لا تختلف من التبيود التقليدية ، فيمكن للوحدة استخدام الحسابات المختلفة التي جرى عليها العرف المحاسبي التقليدي على أن يظهر في

الميزانية فقط تية راس المال المصدر والمفوع فى حساب راس المال  
الملوك د/ ٢١١ .

اما حساب مساهمة الحكومة (تسدد) فيفيد به البالغ التى تدفعها  
الخزانة للوحدة الاقتصادية عن مساهمة الدولة فى راس مالها والذى يتعين  
ردها للخزانة طبقا للعمليات التى تصدرها الخزانة فى هذا الشأن .  
ويقع فى هذه الحالة تكوين احتياطي لسداد ما يستحق سداؤه من اقتساط  
عند استحقاقها . وقد اطلق النظام على هذا الاحتياطي « احتياطي سداد  
مساهمة الحكومة » د/ ٢٢٥ ، واقتضى ان يجعل هذا الحساب « دائما بما  
يجنب من الفائض لتكوين مقابل سداد مساهمة الحكومة التى ترد للخزانة  
( د/ ٢١٢ ) » .

ولم يرد بالنظام ما يفيد عن مال هذا الاحتياطي وكذلك مال حساب  
« مساهمة الحكومة (تسدد) » وذلك بعد اتمام عملية السداد . فطبقا  
لما ورد بالنظام من شرح لكل من الحسابين فليس هناك ما يفيد عما اذا كان  
يتم ائفال حساب الاحتياطي عند السداد (او جزء منه على حسب قيمة  
القسط) فى حساب الخزانة ام يظل حساب الاحتياطي قائما ، كما لا يفيد  
النظام عما اذا كان مال حساب « مساهمة الحكومة (تسدد) » هو الائفال  
فى د/ راس المال الملوك بعد السداد ام ان هذا الحساب يظل قائما .

ولما كان المنطق والعرف هو اسلم الاسم للتصرف فى حال : سكوت  
النص ، فاننا سنلجأ الى ذلك فى معالجة المشكلة . هذا وسنقتول بالشرح  
ثبوت كل من مساهمة الحكومة (تسدد) ، وتكوين احتياطي السداد ،  
وسداد المساهمة ، وكيفية التصرف فى رصيد حساب « احتياطي سداد  
مساهمة الحكومة » بعد اتمام عملية السداد .

#### لولا : تحصيل قيمة المساهمة من الخزانة :

غالبا ما تساهم الحكومة فى راس المال بشروع معين بقرن

تميز مقدرة ونشاطه الاستثماري ، أي تمكنه من الحصول على الأصول  
الراسمالية اللازمة لمزاولة نشاطه الاقتصادي على خير وجه . ولكن ذلك  
لا يمنع من مساهمة الحكومة في تقوية مركز المشروع المالي في الفترة  
القصيرة وذلك لتمكينه من تمويل ومزاولة العملية الإنتاجية نفسها ، أي  
النشاط الجاري . وبذلك نلقه عندما تدفع الخزنة مبالغ للمساهمة في  
رأس مال الوحدة الاقتصادية فإن الغرض منها قد يكون إما لتمويل النشاط  
الاستثماري أو لتمويل النشاط الجاري .

ويكون القيد الدفترى عند تحصيل مساهمة الحكومة في رأس المال كالآتي:

×××	من د/ البنك - جاری	١٨٢/د
	د/ تمويل نشاط جاری	١٨٢١/د
	أو د/ تمويل نشاط استثماري	١٨٢٢/د
×××	إلى د/ مساهمة الحكومة (تسدد)	٢١٢/د
أثبتت تحصيل قيمة مساهمة الحكومة في رأس المال التي تسدد على (عدد القسائم) المتيسرا من (تاريخ القسمة الأول) بواقع القسط (قيمة القسط) .		

وغالبا ما يرد هذا القيد ضمن مبررات القيد الشهري للخس اليومية  
المقبوضات إذا كانت الوحدة الاقتصادية تقوم بامسك مثل هذه اليومية .  
ويرحل الجانب اللدين من القيد لحساب البنك بالاستاذ العلم واستاذ  
عمرى البنوك إذا تم امسك هذا الدفتر . كما يرحل الجانب الدائن لحساب  
مساهمة الحكومة (تسدد) في الاستاذ العلم .

#### ثانيا - تكوين احتياطي السداد :

تقوم الوحدة باحتجاز وتجنب جزء من ارباحها الصافية في حساب  
احتياطي سداد مساهمة الحكومة (د/ ٢٢٥) حتى تمكن الوحدة من الوفاء  
بالتزاماتها نحو سداد القسائم في مواعيدها . وليس معنى تكوين احتياطي  
تجنب مبالغ نقدية لهذا الغرض بل يعتبر الغرض الاساسي من تكوين

الاحتياطي هو توفير جزء من الأرباح لاستغلاله في نشاط الوحدة بحيث يمكنها تراكم هذا الجزء من اخلاله محل مساهمة الحكومة كمصدر من مصادر تمويل النشاط

وعند احتجاز جزء من الأرباح لتكوين الاحتياطي . يجرى القيد كالاتي :

××× من /ح/ العمليات الجارية ح/٢٨١

××× الى /ح/ احتياطي سداد مساهمة الحكومة ح/٢٢٥

اثبات تجنيب جزء من الأرباح الصافية لتكوين احتياطي سداد مساهمة الحكومة عن السنة المنتهية في ٣٠ يونيه ١٩٠٠ .

ويراعى ان هذا القيد يرد عادة ضمن مفردات قيد توزيع « الفائض القابل للتوزيع » الذي يظهروه حساب العمليات الجارية في مرحلته الثانية ويتم توزيعه في مرحلته الثالثة ، كما سررد فيما بعد . ويرحل جانبي القيد الى الجنب الدين من حساب العمليات الجارية في الاستاذ العام والجنب الدائن من حساب احتياطي مساهمة الحكومة في الاستاذ العام. كما يجرى القيد عادة في اليومية العامة .

### ثالثا : حلول موعد القسط الاول والاقساط التالية :

سبق أن ذكرنا أنه يجب توسط أحد حسابات الدائنين عن دفع مبالغ نقدية وتوسط أحد حسابات الدينين عند تحصيل مثل هذه المبالغ وذلك لتسهيل عملية اعداد الموازنة النقدية . . ويترتب على ذلك ان كل العمليات التي يترتب عليها دفع نقدية يتم اثباتها بقيدين أحدهما قيد استحقاق والاخر لاثبات السداد ويسرى ذلك على سداد مساهمة الحكومة .

فعند استحقاق القسط الأول والاقساط التالية لوزارة الخزانة يتم اثبات قيد الاستحقاق في اليومية العامة او يومية العمليات المتنوعة (يومية التسويات كما تسمى في بعض الوحدات الاقتصادية ) كما يلي :



××× من د/ مساهمة الحكومة تسدد ٢١٢/أ  
 ××× الى د/ دائتون متنوعون ٢٦٢/أ  
 د/ وزارة الخزانة - جرى ٢٦٢٤٢/أ  
 اثبتت استحقاق القسط (رقم) من مساهمة الحكومة  
 في رأس المال .

وبلاحظ أننا جعلنا حساب مساهمة الحكومة لدينا عند الاستحقاق  
 محثرة منا للعرف المحسبي حيث تم رد جزء منها ، ورغم سكوت النص في  
 النظام المحاسبي الموحد .

ويتم ترحيل القيد السابق الى الجانب المدين من د/٢١٢ في الاستاذ  
 العام والجانب الدائن من د/ ٢٦٢ في الاستاذ العام والجانب الدائن من  
 د/ ٢٦٢٤٢ في استاذ الدائتون المتنوعون .  
 وعند سداد القسط لوزارة الخزانة يتم اثبتت القيد الآتي :

××× من د/ الدائتون المتنوعون ٢٦٢/أ  
 د/ وزارة الخزانة - جرى ٢٦٢٤٢/أ  
 ××× الى د/ البنك - جرى ١٨٢/أ  
 او الى د/ البنك - دائن ٢٥/أ

ويرد هذا القيد في العادة ضمن مفردات قيد الملخص الشهري ليومية  
 المصوغات .

رابعا : التصرف في رصيد حساب «احتياطي سداد مساهمة الحكومة» .

بعد سداد القسط الاخير من مساهمة الحكومة في رأس المال يكون  
 حساب مساهمة الحكومة قد تم اقفاله ويعني ذلك ان المبلغ الذي ساهمت  
 بها الحكومة في رأس مال الوحدة قد تم سدادها من الأرباح التي حققتها  
 الوحدة واحتجزت جزءا منها كاحتياطي لاقبلة السداد . وبالتالي فإن  
 مساهمة الحكومة أصبحت مسددة عن طريق الموارد الذاتية للوحدة ممسا

يجعل رصيد حساب «احتياطي السداد» في حكم رأس المال المكتسب للوحدة بمجهوداتها الذاتية وبالتالي فلا داعي لاستمرار وجوده بنفس النسبة. والمنطق يقتضي إذن معالجة رصيد حساب «احتياطي سداد مساهمة الحكومة» والتي تم سدادها فعلا عن طريق الأرباح المحتجزة معاملة رأس المال المكتسب . وهذا هو ما ستقوم باتباعه هنا .

وعلى هذا الأساس يتم ائتمال د/ احتياطي سداد مساهمة الحكومة في حساب الاحتياطي العام بالتقيد الآتي :

---

×××	من د/ احتياطي سداد مساهمة الحكومة د/ ٢٢٥
×××	الى د/ الاحتياطي العام د/ ٢٢٤
	اثبات تعليمة رصيد حساب احتياطي سداد مساهمة الحكومة للاحتياطي العام لتقضاء الغرض من الاول .

---

### تـمـرـين

قامت وزارة الخزانة بالمساهمة في رأس مال شركة تنمية الصناعات المصرية ( طبقا لما قرره خطة التنمية ) بمبلغ ١٠٠.٠٠٠ جنيه تخصص لشراء آلات اللف والحزم والتغليف اللازمة لاعداد المنتجات المصدرة. وذلك على ان تقوم الشركة بتجنيب ١٠٠.٠٠٠ ر.جنيه سنويا من ارباحها لتكوين احتياطي السداد . وقد وردت مساهمة الخزانة للشركة بشيك رقم ١/٥١١ على البنك المركزي بتاريخ ١/٩/١٩٦٨ . كما قامت الشركة بتجنيب الاقساط اللازمة لتكوين احتياطي السداد اعتبارا من ١٩٦٩/٦/٣٠ . وقد وردت تعليمات الخزانة بضرورة البدء في سداد الاقساط للوزارة بواقع ١٠.٠٠٠ جنيه سنويا اعتبارا من ١٩٧١/٧/١ .

**المطلوب :** اجراء القيود الدفترية اللازمة لاثبات الحصول على المساهمة وتكوين الاحتياطي واجراء لسداد وائتمال الاحتياطي بعد اتمام عملية السداد، وطبقا للنظام المحاسبي الموحد . انكر في شرح كل قيد دفتر اليومية الذي يمكن ان يسجل فيه التقيد ودفاتر الاستاذ الذي يمكن تحويل اطرانه اليها .

## الفصل الثاني

في

### اثبات وتوجيه المعاملات المتعلقة بالمشروعات تحت التنفيذ في الأصول الثابتة

يفرق النظام المحاسبى الموحد بين الأصول المعدة للاستغلال والأصول التى مازالت فى مرحلة التكوين والأعداد المفردة للأولى الحساب العام للأصول الثابتة (ح/ ١١) وأمرد للثانية الحساب العام للمشروعات تحت التنفيذ (ح/ ١٢) . وأورد النظام ما يأتى بصدد شرح حساب المشروعات تحت التنفيذ :

« تشمل مشروعات تحت التنفيذ كلفة ما استثمر فى مشروعات الخطة المعتمدة »  
« ولم تتكامل للإنتاج، فهى تكلفة الطاقة التى لم تنهيا للإنتاج بعد، وعليه يحل »  
« هذا الحساب بتكلفة المستخلصات الجارية، ويضمن شراء أو تكاليف صنع »  
« الآلات والمعدات تحت التركيب، وكلفة التكاليف المتعلقة بالمشروعات تحت »  
« التنفيذ ، ويجعل دائما بتكلفة المشروعات عندما تتكامل وتكون بمدة »  
« للإنتاج » (١) .

كما تطلب النظام تقسيم ح/ ١٢ الى الحسابات المساعدة التالية ثا

#### ١ ( ) التكوين السلمى ( ح/ ١٢١ ) :

ويجعل مدينا بالاستثمار فى المشروعات تحت التنفيذ مقابل مبيع وردت للوحدة الاقتصادية أو مشغولات داخلية بهذه المشروعات . كما تطلب

---

(١) النظام المحاسبى الموحد الجزء الأول . ص ٦١ .

النظام ان يراعى تقسيم هذا الحساب الى الاقسام الفرعية (اربع ارقام)  
لحسابات الاصول الثابته ( من د/ ١١١ الى د/ ١١٨ ) .

## ٢) الانفاق الاستثمارى ( د/ ١٢٢ ) :

ويجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة ما استثمر فى المشروعات تحت  
التنفيذ ولم يرد مقابله سلخ كالتفيمات المتقدمة والاعتمادات المستقبلية  
المفتوحة للحصول على اصول ثابتة .

وبالتنمين فى طبيعة حساب المشروعات تحت التنفيذ (د/ ١٢) نجد ان  
الواقع العملى لجريات الامور بصدد الحصول على اصول ثابتة يحتم توسيط  
هذا الحساب حيث قلما تحصل الوحدة الاقتصادية على اصل ثبت محدد.  
للاستدلال المرجو منه وقت الحصول عليه . ولذلك راينا معالجة المشروعات  
تحت التنفيذ دفقريا قبل الاصول الثابتة تمشيا مع التسلسل المنطقى لواقع  
الامور .

هذا كما تطلب النظام توسيط حساب الدائنون المختلفون — فرعى دائنوا  
شراء اصول ، عند اقتناء الامول الثابتة . ويلزم الامر ايضا التمييز بين  
الاصول المقتناة على حسب كونها جديدة او قائمة او مستعملة .  
حيث تمثل الامول الجديدة اضافة الى رأس مال المجتمع ، بينما تداول  
الاصول القائمة بين وحدات المجتمع المختلفة يمثل مجرد تحويل من وحدة الى  
اخرى دون اضافة الى مجموع الامول الموجودة به .

وتأسيسا على ذلك سنعالج ما يأتى فى هذا الفصل .

١ — المشروعات تحت التنفيذ الخاصة باقتناء الاراضى ( د/ ١٢١١ ) .

٢ — المشروعات تحت التنفيذ الخاصة باقتناء المباني والانشاءات والطرق  
( د/ ١٢١٢ )

- ٣ - المشروعات تحت التنفيذ الخاصة باقتناء الآلات والمعدات (د/١٢١٣).
- ٤ - المشروعات تحت التنفيذ الخاصة باقتناء وسائل النقل والانتقال (د/١٣١٤).
- ٥ - المشروعات تحت التنفيذ الخاصة باقتناء العدد والادوات (د/١٢١٥).
- ٦ - المشروعات تحت التنفيذ الخاصة باقتناء الاثاث ومعدات المكاتب (د/١٢١٦).

## المبحث الاول

### فى

#### المشروعات تحت التنفيذ المتعلقة بالاراضى

فرق النظام بين اراضى الاستغلال الزراعى وارضى البناء والاراضى المخصصة للتخزين والتشوين وارضى الفضاء . كما تعتبر الارض من اصول القائمة التى لا ينتج عن تداولها بين وحدات المجتمع اى اضافة حقيقية لاصوله . الان ما يتم اتفاقية لاعداد الارض للاستغلال يمثل اضافة الى قيمة الاراضى الاقتصادية ومن ثم يمثل اضافة الى اصول المجتمع . وبصرف النظر عن الهدف من اقتناء الاراضى فان خطوات المعالجة الفكرية لا تختلف كثيرا فمما يتعلق بشراء الارض وانها تنحصر الاختلافات فيها بعد الحصول على الارض - وفيما يلى معالجة المعاملات المتعلقة بالاراضى :

#### لولا : شراء الارض :

قد تقوم الوحدة الاقتصادية بشراء الارض نقدا او عن طريق قروض طويلة الاجل يتم للحصول عليها لهذا الغرض . ويتمين فى الحالة الاولى توسط حساب دائنون مختلفون (د/٢٧٢) فرعى ٢٧٢٢ د/ دائنوا شراء اصول قائمة وذلك لتوفير البيئلت اللازمة للموازنة النقدية . ويلاحظ ان الاراضى من الاصول القائمة لذا تم توسط د/ دائنوا شراء اصول قائمة .

١ - شراء الارض نقدا فى حالة غير معدة للاستغلال بمبلغ متفق عليه  
( ١٠٠٠٠ جم مثلا )

١ - عند التعاقد :

---

١٠٠٠٠ من د/ مشروعات تحت التنفيذ اتفاق استثمارى د/ ٢٢٢  
١٠٠٠٠ الى د/ دائنون مختلفون د/ ٢٧٢  
د/ دائنو شراء اصول قائمة د/ ٢٧٢٢  
اثبات التعاقد على شراء قطعة ارض (الفرض منها) بمساحتها  
... بسعر ١٠٠٠٠ جم الكفنة بدائرة ... نقدا طبقا للمقد  
رقم ... المسجل بتاريخ ...

---

ويجرى هذا القيد عادة فى اليومية العامة او يومية التسويات .  
ب - عند سداد القيمة نقدا .

---

١٠٠٠٠ الى د/ دائنون مختلفون د/ ٢٧٢  
د/ دائنو شراء اصول قائمة د/ ٢٧٢٢  
١٠٠٠٠ الى د/ البنك حسب جارى د/ ١٨٢  
د/ تمويل نشاطا استثمارى د/ ١٨٢٢  
اثبات دفع قيمة الارض المتعاقد على شرائها بتاريخ —  
بشيك رقم على بنك .

---

ج - عند استلام الارض :

---

١٠٠٠٠ من د/ مشروعات تحت التنفيذ — تكوين سلمى د/ ١٢١  
د/ اراضى (الفرض من الارض) د/ ...  
١٠٠٠٠ الى د/ مشروعات تحت التنفيذ اتفاق استثمارى د/ ١٢٢  
اثبات استلام الارض المتعاقد عليها بتاريخ (تاريخ التعاقد)

---

وبذلك يتم تحويل القيمة من حساب الاتفاق الاستثمارى لحساب التكوين السلمى فيها يتعلق بالأرض المشتراه والتي تم تسليمها . هذا وتظل تكلفة الأرض معلا على حساب التكوين السلمى لحين اعدادها للاستغلال كما سجد حسالا .

٢ - شراء الأرض عن طريق قروض طويلة الأجل فى حالة غير معدة للاستغلال : ( ١٠٠٠ جم مثلا ) ولا تختلف القيود فى هذه الحالة عن القيود فى الحالة السابقة اذا كان القرض قد اودع فى حساب الوحدة الاقتصادية بالبنك - تمويل نشاط استثمارى ويكون قيد اثبات الحصول على القرض فى هذه الحالة كما يلى : -

---

١٨٢/د	من د/ البنك حساب جارى	١٠٠٠
١٨٢٢/د	د/ تمويل نشاط استثمارى	
٢٤١/د	الى د/ قروض طويلة الأجل محلية	١٠٠٠
٢٤١٢/د	د/ قروض لشراء اصول ثابتة	

---

اما اذا كان القرض مبنوح للوحدة عن طريق المالك الاصلى للأرض مثلا فان القيد الآتى يحل محل القيدتين الأولين فى الحالة الأولى ( ا ، ب ) .

---

١٢٢/د	من د/ مشروعات تحت التنفيذ اتغال استثمارى	١٠٠٠
٢٤١/د	الى د/ قروض طويلة الأجل محلية	١٠٠٠
٢٤١٢/د	د/ قروض لشراء اصول ثابتة	

---

ويتم اثبات هذا القيد عند التعاقد . وعند استلام الأرض يتم اثبات القيد الثالث (د) لتغطية القيمة على حساب التكوين السلمى .

### ثانيا : اعداد الأرض للاستغلال :

يحدد الغرض من اقتناء الأرض طبيعة النفقات اللازمة لاعدادها للاستغلال . لهذا كان الغرض هو الاستغلال الزراعى فانه يلزم حفر المصارف وتسوية

الأرض وتعليقها وإنشاء مرافق الاستغلال الأخرى بها بحيث تصبح صالحة للزراعة. وإذا كانت الأرض مشتراة بفرض استغلالها في المباني فقد يقتضى الأمر تقسيمها وإنشاء الطرق عليها وما إلى ذلك . وتعتبر كل هذه النفقات بالإضافة إلى نفقات نقل الملكية، ومصاريف التسجيل من المصروفات اللازمة لأعداد الأرض للاستغلال المسهد من إنسانها . كما يترتب كل هذه النفقات إضافة إلى قيمة الأرض ، وبالتالي فإن مصاريف الإصلاح ونقل الملكية وخلافه ، تعتبر في الواقع بمثابة الحصول على أصل جديد ولذا يجب توسيط د/ دائنوا شراء أصول جديدة لاثبات استحقاقها وسدادها .

#### ١ - عند استحقاق المصروف :

٢٠٠٠ من د/ مشروعات تحت التنفيذ : تكوين سلعى د/ ١٢١/د  
 د/ أراضى ( الفرض من الأرض ) د/  
 ٢٠٠٠ إلى د/ دائنون مختلفون د/ ٢٧٢/د  
 د/ دائنوا شراء أصول جديدة د/ ٢٧٢١/د  
 اثبات استحقاق ما أنفق على أعداد الأرض للاستغلال (نوعه)

#### ٢ - عند السداد :

٢٠٠٠ من د/ دائنون مختلفون د/ ٢٧٢  
 د/ دائنوا شراء أصول جديدة د/ ٢٧٢١/د  
 ٢٠٠٠ إلى د/ البنك حساب جارى د/ ١٨٢/د  
 د/ تمويل نشاط استثمارى د/ ١٨٢٢/د  
 اثبات سداد قيمة ما أنفق على أعداد الأرض للاستغلال  
 ( نوعه ) بشيك رقم ... على بنك ...

ويتم إثبات التقيد الأول عادة في اليومية العامة أو يومية التسويات ويتم إثبات التقيد الثانى عادة في يومية المقبوضات والمدفوعات وبالتالي فإنه يرد ضمن مفردات قيد الملخص الشهري لهذه اليومية .



### ثالثا : تحميل حساب الاراضى (اصول ثلثة) بقيمة الارض المعدة للاستغلال:

عندما يتم اعداد الارض للاستغلال يتم تحويل القيمة من حساب المشروع تحت التنفيذ لحساب الارض . وقد قضى النظام المحاسبى الموجد بضرورة التفرقة بين ثمن شراء الارض والتكاليف الاخرى مقسمة الى عناصرها طبقا لطبيعة الغرض من الاستغلال . فقضى النظام بشأن اراضى الاستغلال الزراعى ضرورة التفرقة بين :

- ثمن شراء الارض .
- تكلفة اقتناء الارض .
- تكلفة استصلاح الارض .
- تكلفة استزراع الارض .
- تكلفة تشجير الارض .
- تكاليف اخرى .

كما قضى بشأن اراضى البناء وارضى الفضاء للتشوين ضرورة التفرقة بين:

- ثمن شراء الارض .
- تكلفة اقتناء الارض .
- تكلفة تهييد الارض .
- تكلفة المرافق .
- تكاليف اخرى .

والغرض من هذه التفرقة لـ سبق ورأينا ، هو أن ثمن شراء الارض لا يعتبر اضافة الى اصول المجتمع الرأسمالية بينما تكلفة الاعداد للاستغلال تمثل اضافة الى قيمة الارض الاقتصادية ومن ثم الى اصول المجتمع . وتساعد هذه التفرقة المحاسب القومى فى اداء مهمته فيما يختص بالتوصل الى قيمة الاستثمارات الحقيقية فى المجتمع واستبعاد المعاملات الوسيطة التى تمثل انتقال اصول من وحدة الى أخرى دون ما اضافة حقيقية الى اصوله .

وبغرض ان مبلغ الـ ٢٠٠٠ جنيه فى القيد السابق كان مصاددا للآتى :

### حالة اراضى استغلال زراعى

جنيه	جنيه
٥٠٠	ثقل ملكية وتسجيل الارض
١٢٠٠	تكلفة استصلاح الارض
١٦٠٠	تكلفة مرافق
٢٠٠	تكاليف اخرى
٢٠٠٠	٢٠٠٠
=====	=====

فان قيد التحويل من حساب المشروعات تحت التنفيذ لحساب الاراضى

يظهر فى احدى الصور الآتية : فى حالة اراضى الاستغلال الزراعى :

١٢٠٠٠	من د/ الاراضى	١١١/د
	(١٢٠٠٠) د/ اراضى استغلال زراعى - محاصيل د/١١١١	
	(١٠٠٠٠) د/ ثمن شراء الارض	١١١١١/د
	( ٥٠٠ ) د/ تكلفة اقتناء الارض	١١١١٢/د
	( ١٢٠٠ ) د/ تكلفة استصلاح الارض	١١١١٣/د
	( ٣٠٠ ) د/ تكاليف اخرى	١١١١٦/د
١٢٠٠٠	الى د/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلى د/١٢١	
	(١٢٠٠٠) د/ اراضى	١٢١١/د

## وفى حالة اراضى البناء :

---

١٢٠٠٠	من د/ الاراضى	د/ ١١١
	د/ اراضى بناء	د/ ١١١٦
	( ١٠٠٠٠ ) د/ ثمن شراء الارض	د/ ١١١٦١
	( ٤٠٠ ) د/ تكلفة اقتناء الارض	د/ ١١١٦٢
	( ١٦٠٠ ) د/ تكلفة مرافق	د/ ١١١٦٤
١٢٠٠٠ الى د/ مشروعات تحت التنفيذ :	تكوين سلمى	د/ ١٢١
( ١٢٠٠ ) د/ اراضى		د/ ١٢١١

---

ويبين لنا مما تقدم ان شراء الاراضى فى حالة صلاحية للاستغلال لا يستلزم توسط حساب المشروعات تحت التنفيذ - كما سيرد فترهه فيما بعد .

## البحث الثانى

### فى

المشروعات تحت التنفيذ المتعلقة بالبنى والانشاءات والطرق والمرافق  
قسم النظام المحاسبى الموحد حساب المبلى والانشاءات والمرافق  
والطرق ( د/ ١١٢ ) الى الاتصاف الآتية :

١١٢١/د	مبلى نشاط انتاجى
١١٢٢/د	آبى
١١٢٣/د	مبلى خدمات ومرافق انتاج
١١٢٤/د	مبلى ومرافق ادارية
١١٢٥/د	مبلى ومرافق سكنية للعاملين
١١٢٦/د	طرق خارجية
١١٢٧/د	طرق داخلية
١١٢٨/د	منشآت عملة

وتقتضي طبيعة الأصل في كل من هذه الحالات ضرورة تبسيط حساب مشروعات تحت التنفيذ في معظم الأحيان ولذلك فإن القيود اللازمة لاثبات المعاملات المتعلقة بأعداد الأصل للاستغلال لا تختلف إلا في التقسيم الفرعي لحساب التكوين السلي. وفيما يلي كيفية الاثبات الدفترية المتعلقة بهذه الأصول.

أولاً: تمويل المشروع، واثبات الدفعات المقدمة التي لم يرد عنها تكوين سلي:

قد يتم تمويل المشروعات تحت التنفيذ تمويلاً ذاتياً مباشراً من الموارد المالية المملوكة للوحدة الاقتصادية أو قد يتم التمويل عن طريق الافتراض. وفي الحالة الأولى لا يقتضي الأمر اثبات أية قيود خاصة بمصادر التمويل، أما في الحالة الثانية فإن الأمر يتطلب التفرقة بين طريقتين.

١ - طريقة القروض المخصصة طويلة الأجل: ويعني ذلك تخصيص القرض للمشروع الذي اتفق على تنفيذه بطريقة مباشرة. أي أن الجهة المقرضة تقوم بالسداد لجهة التنفيذ مباشرة دون وساطة الجهة المقرضة. كأن تقوم شركة راكتنا مثلاً باقتراض ٥٠٠,٠٠٠ جم من بنك مصر تسدد على عشرة سنوات لتمويل إنشاء المباني اللازمة للماكينة جديدة تقوم بتنفيذها شركة النصر العامة للمقاولات وأن يقوم بنك مصر بالسداد لشركة المقاولات مباشرة. وفي هذه الحالة فإن توقيع عقد القرض لا يترتب عليه حصول شركة راكتنا على شيء. ويترتب على ذلك عدم إثبات أية قيود دفترية في دفاتر شركة راكتنا إلى أن يقوم البنك بسداد القرض أو جزء منه لشركة المقاولات (طبقاً للاتفاق) ويقوم بأخطار الشركة بذلك.

وغالباً ما تكون الجهة المقرضة هي نفس الجهة القائمة بالتنفيذ في هذه الحالة. كأن تقوم شركة النصر العامة للمقاولات بإنشاء المباني المطلوبة على أن تسدد القيمة على دفعات سنوية مثلاً.

ونفرض أن بنك مصر في هذه الحالة قام بدفع ٥٠٠٠٠ جم كدفعة مقدمة لشركة المقاولات بناءً على الاتفاق ، وقام بأخطار شركة راكتنا بذلك ، فإن الذبود في هذه الحالة تكون كالآتي :

## ١ - قيد الاستحقاق :

٥٠٠.٠٠٠ من د/ مشروعات تحت التنفيذ - اتفاق استثماري ١٢٢د  
٥٠٠.٠٠٠ الى د/ دائنين مختلفين ٢٧٢/د  
د/ دائنوا شراء اصول جديدة ٢٧٢١/د  
اثبت استحقاق الدفعة المقدمة لشركة النسر العامة المتاولات

## ب - قيد السداد :

٥٠٠.٠٠٠ من د/ دائنين مختلفين ٢٧٢/د  
٥٠٠.٠٠٠ الى د/ قروض طويلة الاجل محلية ٢٤١/د  
د/ قروض لشراء اصول جديدة ٢٤١٢/د  
اثبت سداد بنك مصر للدفوعة المقدمة للشركة العامة  
للمتاولات ، اخطار البنك رقم ... بتاريخ ...

٢ - طريقة القروض المباشرة طويلة الاجل : ويعنى ذلك تسليم قدمة  
القرض او ايداعها لحساب المقرض ليقوم بمعرفة بالسداد للجهة المنفذة  
للمشروع .

يفترض حصول شركة رائكنا في المثال السابق على الـ ٥٠٠.٠٠٠ جم  
وايداعها في حسابها الجارى في بنك بور سعيد لتحويل مشروع المباني  
فان القيود تكون كالاتى :

## ١ - عند الحصول على القرض :

٥٠٠.٠٠٠ من د/ بنك بور سعيد - جارى ١٨٢/د  
د/ تمويل نشاط استثماري ١٨٢٢/د  
٥٠٠.٠٠٠ الى د/ قروض طويلة الاجل - مديونية ٢٤١/د  
د/ قروض لشراء اصول جديدة ٢٤١٢

ب - قيد استحقاق الدفعة المقومة لشركة المقاولات . يتم اجراء نفس القيد ( ١ ) في الحالة السابقة رقم ( ١ ) .

ج - قيد السداد : يكون قيد السداد في هذه الحالة كالآتي :

---

٢٧٢ /ح	من /ح دائنون مختلفون	٥٠٠.٠٠٠
٢٧٢١/ح	ح/ دائنوا شراء اصول جديدة	
١٨٢/ح	٥٠٠.٠٠٠ الى ح/ البنك جارى	
١٨٢٢/ح	ح/ تمويل نشاط استثمارى	

---

٣ - طريقة التمويل المباشر : وفي هذه الحالة تقوم الوحدة بتحويل المشروع من اموالها الخاصة دون اللجوء الى الاقتراض . ( او عن طريق مساهمة الحكومة كما ورد بالنصل السابق ) ويتم الدفع مباشرة من الحساب الجارى للوحدة بالبنك . وتكون القيود كالآتي .

١ - قيد استحقاق الدفعة المقومة : يتم اجراء نفس القيد ( ١ ) في الحالة رقم ( ١ ) .

ب - قيد السداد : يتم اجراء نفس القيد ( ج ) في الحالة رقم ( ٢ ) .  
ثانيا : قيود اثبات استحقاق وسداد المبالغ التى ورد عنها تكوين سلمى .

منعما يرد للوحدة لائتمادية سلع خاصة بتشاء المشروع او عندما تستنفذ هذه الوحدة خدمات الغير في عملية الانشاء والتكوين وعندها يصل الوحدة فوائد او مستخلصات متعلقة بهذه السلع والخدمات ، فانها تمثل قيمة التكوين السلمى الخاص بالمشروع تحت التنفيذ .

ولتتابع المثال السابق . لنفترض ان شركة النصر العمالة للمقاولات قامت بوضع اساسات المبنى وقدمت مستخلصات لشركة راكفا قيمتها ٦٠.٠٠٠ جنيه وقامت الاخرة بدورها بسداد القيمة . فتكون القيود في هذه الحالة كالآتي :

## ١ - قيد الاستحقاق :

٦٠.٠٠٠	من مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلمي	١٢١/د
٦٠.٠٠٠	الى د/ دائنون مختلفون	٢٧٢/د
	د/ دائنون شراء اصول جديدة	٢٧٢١/د

## ب - قيد السداد :

٦٠.٠٠٠	من د/ دائنون مختلفون	٢٧٢/د
	د/ دائنون شراء اصول جديدة	٢٧٢١/د
٦٠.٠٠٠	الى د/ البنك - جارى	١٨٢/د
	د/ تمويل نشاط استثمارى	١٨٢٢/د
	او الى د/ قروض فئوية الاجل - محلية	٢٤١/د

ويختلف الطرف الدائن للقيد السابق طبقا لاختلاف طريقة تمويل المشروع كما سبق وبيننا .

ويجرى اثبات قيود مماثلة لقيود الاستحقاق والسداد السابقين عن كل ما يتم سداؤه مقابل سلع وخدمات تم استخدامها فى تنفيذ المشروع .

## ثالثا : اتمام تنفيذ المشروع :

عندما يتم تنفيذ المشروع ويصبح معدا للاستغلال فان الامر يقتضى فى هذه الحالة اقفال رصيد حساب الاتفاق الاستثمارى فى حساب التكوين السلمي ثم تحويل رصيد الاخير الى د/ الاصول الثابتة المناسبة . ويتم ذلك من طريق القيود الآتية :

١ - اقفال حساب الاتفاق الاستثمارى فى حساب التكوين السلمى		
٥٠.٠٠٠	من د/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلمى	د/١٢١
٥٠.٠٠٠	الى د/ مشروعات تحت التنفيذ - اتفاق	
	استثمارى	د/١٢٢

## ب - اقبال حساب التكوين المسمى فى حساب الاصل .

يتم تحويل تكاليف المشروع ( المبنى فى المثال السابق ) من حساب المشروعات تحت التنفيذ الى حساب الاصل بالقيود الآتى :

٥٠٠.٠٠٠ من د/ مبانى وانشاءات ومرافق وطرق د/١١٢

د/ مبانى نشاط انتاجى د/١١٢١

٥٠٠.٠٠٠ الى د/ مشروعات تحت التنفيذ -

تكوين مسمى د/١٢١

د/ مبانى ... د/١٢١٢

## ونلخص ما سبق فى الخطوات التالية :

١ - يتم توسيط د/ دائنون مختلفون - دائنوا شراء اصول عند سداد اية مبالغ نقدية .

٢ - تحمل الدفعات المقدمة على حساب مشروعات تحت التنفيذ - اتفاق استثمارى لانه لم يرد عنها سلع وخدمات لزوم انشاء وتكوين المشروع .

٣ - تحمل المدفوعات عن سلع وخدمات استنفدت فى انشاء المشروع لحساب مشروعات تحت التنفيذ - تكوين مسمى .

٤ - عند اتمام المشروع واعداد الاصل للاستغلال ، يقلد حساب الاتفاق الاستثمارى فى حساب التكوين المسمى ، ثم يقلد الاخير فى حساب الاصل .

## رابعا : مثال محلول :

تعافت شركة النصر للصناعات الغذائية مع شركة حسن حسين للمقاولات على انشاء مبنى لمكينة تعبئة الفواكه المحفوظة الجديدة وكذلك



اتشاء طريق يوصل المبنى بمخازن الشركة التى تقع على بعد ١٥٠٠ متر  
من الموقع المختار لبنى الملكية . وقد نصت شروط العقد على الآتى :

١ - ان تتم عملية البناء واتشاء الطريق خلال ستة اشهر .

٢ - ان تقوم الشركة بدفع مبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنيه لشركة حسن حسين  
عند البدئ فى عملية الانشاءات وذلك لاستعمالها كراس  
ملى ملل .

٣ - ان تقوم الشركة بدفع ٦٠ ٪ من قيمة المواقف الذى يقدنها  
المقاول من نفقات المشروع .

٤ - ان تقوم الشركة بدفع التكاليف طبقا للفواتير مضاعفا اليها  
١٠ ٪ كإرباح المقاول وذلك كالاتى :

٩٠ ٪ عند تسليم المبنى والطريق

١٠ ٪ تحتجز كتابين على ان تسدد على تسطين احدثها بعد

سنة من تاريخ استلام المبنى والطريق والنشأ بمدا

خمس سنوات وبشرط مطابقة المنشآت للنواصفات

خلال هذه المدة .

٥ - ان لا تزيد التكاليف الكلية بيا فيها هامش الربح عن قيمة المعطاء

وقدرها ١٢٠.٠٠٠ جنيه . وقد تعاقدت شركة النصر مع بنك

الائتمان العقارى لتمويل المشروع عن طريق منحها قرض

قدره ١٢٠ الف جنيه يسدد على ١٢ سنة بفائدة قدرها ٥ ٪

سنويا على الرصيد . وقد تم ايداع قيمة القرض بحساب

جارى بينك اسكدرية تمويل نشاط استثمارى فى ٢٦/١٢/٦٩ .

وقد بدأت شركة حسن حسين المقاولات فى بناء مبنى الماكينة بتلويغ  
١٩٧٠/١/١ ونميا يلى بلى البيئات :

١٩٧٠/١/٢٩ قدمت شركة المقاولات فاتورة قيمتها الاجمالية ٢٠٠٠ ر.جنيه  
وذلك قيمة طوب ورمل وزلط واسمنت وحديد لزوم مبنى  
الماكينة .

١٩٧٠/٢/٣ قدمت شركة المقاولات فاتورة قيمتها ٢٤٠٠ ر.جنيه قيمة اجور  
العمال والمهندسين والمرافقين الذين يعملون فى مشروع  
مبنى الماكينة عن شهر يناير .

١٩٧٠/٢/٢٨ قدمت شركة المقاولات فاتورة ببلغ ٥٠٠٠ ر.جنيه قيمة قشبان  
للاوناش العلوية المنتظر تركيبها بمبنى الماكينة. وقيمة معدات  
ثبوتية وتركيبات المصعد الكهربائى (بدون المصعد) الخاص  
بالمبنى .

١٩٧٠/٣/٣ قدمت شركة المقاولات فاتورة قيمتها ٢٠٠٠ ر.جنيه عن الاجور  
والمهلما المنصرمة للعاملين بمشروع المبنى خلال فبراير .

١٩٧٠/٣/١٤ قدمت الشركة فاتورة قيمتها ٢٠٠٠ ر.جنيه عن تركيبات تاسيسات  
وقواعد الآلات والمعدات الخاصة بمبنى الماكينة .

١٩٧٠/٣/٢٦ قدمت الشركة فاتورة قيمتها ٣٠٠٠ ر.جنيه عن قيمة الزجاج  
القوى وشبكات الصلب اللازمة لسقف مبنى الماكينة وكذلك  
عن قيمة شبكات العنبر الرئيسى والمعدات الكهربائية  
وتركيبات اجهزة اطفاء الحريق الثابتة .

١٩٧٠/٤/٣ قدمت الشركة فاتورة قيمتها ٣٥٠٠ ر.جنيه قيمة اجور ومهلما  
المشتغلين بمبنى الماكينة عن شهر مارس .

١٩٧٠/٤/١٢ قدمت شركة المقاولات فاتورة قيمتها ٢٥٠٠ جنيه عن زلط  
واسفلت واسمنت لزوم انشاء الطريق .

١٩٧٠/٤/٢٠ قدمت الشركة كشف حساب يبين بقى تكليف انشاء الطريق  
الذى تم اعداده وتم استلامه بمعرفة لجنة مكونة من مهندسى  
شركة النصر للصناعات الغذائية فى ١٩٧٠/٥/٣ وبلغت  
قيمة المطلوب طبقا للكشف ٢٥٠٠ وقد اعتبر الكشف بمثابة  
فاتورة اخرى حتى يتم حصر تكليف انشاء المبنى ومطابقة  
شروط التعاقد .

١٩٧٠/٥/٣ قدمت شركة المقاولات فاتورة قيمتها ١٨٠٠ جنيه عن اجور  
ومهايا العاملين بمبنى المكينة عن شهر ابريل .

١٩٧٠/٥/١٥ تم انشاء مبنى المكينة وقدمت شركة المقاولات كشف حساب  
تبين منه ان اجمالى تكليف اعداد المبنى طبقا للبوصافات  
المطلوبة وبما فيها قيمة الفواتير السابق تقديمها هو مبلغ  
١٠٨٠٠٠ جنيه وقد تم استلام المبنى بعد التحقق من  
مطابقته للبوصافات بمعرفة لجنة مختصة .

والمطلوب : اثبات القيود الدفترية المتعلقة بعمليات انشاء المبنى والطريق  
تنفيذا لشروط التعاقد .

#### المعالجة الدفترية للمشروع :

١ - اثبات الحصول على القرض من بنك الائتمان المصارى فى ١٩٧٠/١٢/٢٦

---

١٨٢/د	من د/ بنك الاسكندرية - جارى	١٢٠ر٠٠٠
١٨٢٢/د	د/ تمويل نشاط استثمارى	
٢٤١/د	الى د/ قروض طويلة الاجل - محلية	١٢٠ر٠٠٠
٢٤١٢/د	د/ قروض لشراء اصول جديدة	
	ه/ بنك الائتمان المصارى	

اثبات الحصول على قرض من بنك الائتمان العقارى بمبلغ ١٢٠.٠٠٠ جنية يسدد على ١٢ سنة بفائدة سنوية ٥ ٪ على الرصيد وإيداع القيمة بالبنك لتمويل انشاء مشروع ملكية تعبئة الفواكه والطريق .

## ٢ - قيود اثبات الدفعة المقدمة فى ١/١/١٩٧٠

٢٠.٠٠٠ ر.د من د/ مشروعات تحت التنفيذ اتفاق استثمارى د/١٢٢  
٢٠.٠٠٠ الى د/ دائنين مختلفين د/٢٧٢  
د/ دانون شراء اصول جديدة د/٢٧٢١  
اثبات استحقاق الدفعة المقدمة لشركة حسن حسين للمقاولات عن عمليات انشاء مبنى الماكينة والطريق . تطبيقا لشروط العقد رقم — المبرم مع الشركة .

٢٠.٠٠٠ ر.د من د/ دائنين مختلفين د/٢٧٢  
د/ دائنوا شراء اصول جديدة د/٢٧٢١  
٢٠.٠٠٠ الى د/ البنك جارى د/١٨٢  
د/ تمويل نشاط استثمارى د/١٨٢٢

ويثبت القيد الاول فى يومية العمليات المتنوعة (التسويات) او اليومية المعامة ويرد القيد الثانى ضمن بنود قيد الملخص الشهرى ليومية المدفوعات.

## ٢ - قيود اثبات استحقاق وصرف الفواتير المقدمة من شركة المقاولات تنفيذا لشروط العقد :

١٩٧٠/١/٢٩ : الاستحقاق :

يمكن ان تتيد المستخلصات (الفواتير) التى يقدمها المقاول بأحد طريقتين :

١. - يقيد اجمالى المستخلص لحساب المقاول ويدفع له فقط النسبة المتفق

عليها على أن يتم تسوية الحساب في نهاية المشروع وتطبق باقى شروط العقد من حيث عدم تجاوز التكاليف الكلية حداً معيناً . وهذه هي الطريقة التي جرى عليها العرف المحاسبي .

٢ - أن يحدد لحساب المفاضل النسبة المستحقة الدفع من الفواتير فقط على أن تسوى باقى مستحقاته عند الانتهاء من المشروع ومطابقة شروط التعاقد ، ومنسحب الطريقة الأولى حيث تمثل قيمة الفواتير المسلمة والخدمات الموردة للوحدة عملاً والتي تدخل في التكوين السلمي للمشروع بصرف النظر عن طريق الدفع المتفق عليها . وبناء على ذلك يكون قيد الاستحقاق كالآتي :

٢٠٠٠ر / من د/ المشروعات تحت التنفيذ - تكوين سليم د/ ١٢١  
د/ مبانى د/ ١٢١٢  
٢٠٠٠ر الى د/ دائنين مختلفين د/ ٢٧٢  
د/ دائنو شراء اصول جديدة د/ ٢٧٢١  
اثبات استحقاق فاتورة شركة المقاولات عن مواد لزوم انشاء مبنى  
ماكينة حفظ الفاكهه .

### الذمم :

مند دمم النسبة المتفق عليها طبقاً لشروط العقد يجرى اثبات التبعكالات :  
١٢٠٠ر من د/ دائنين مختلفين د/ ٢٧٢  
د/ دائنو شراء اصول جديدة د/ ٢٧٢١  
١٢٠٠ر الى د/ البنك - جارى د/ ١٨٢  
د/ تمويل نشاط استثمارى د/ ١٨٢٢  
مدا ٦٠ ٪ من قيمة فاتورة شركة  
المقاولات بتاريخ ١٩٧٠/١/٢٩

١٩٧٠/٢/٣ يتم اجراء نفس القيدن السابقين : الاستحقاق بمبلغ  
٢٤٠٠ جم والدفع بمبلغ ١٤٤٠ جم .

---

١٩٧٠/٢/٢٨ يتم اجراء نفس القيدن السابقين : الاستحقاق بمبلغ  
٥٠٠٠ جم والدفع بمبلغ ٣٠٠٠ جم .

---

١٩٧٠/٣/٣ يتم اجراء نفس القيدن السابقين : الاستحقاق بمبلغ  
٢٠٠٠ جم والدفع بمبلغ ١٢٠٠ جم .

---

١٩٧٠/٣/١٤ يتم اجراء نفس القيدن السابقين : الاستحقاق بمبلغ  
٢٠٠٠ جم والدفع بمبلغ ١٢٠٠٠ جم .

---

١٩٧٠/٣/٢٦ يتم اجراء نفس القيدن السابقين : الاستحقاق بمبلغ  
٣٠٠٠ جم والدفع بمبلغ ١٨٠٠٠ جم .

---

١٩٧٠/٤/٣ يتم اجراء نفس القيدن السابقين : الاستحقاق بمبلغ  
٢٥٠٠ جم والدفع بمبلغ ٢١٠٠ جم .

---

١٩٧٠/٤/١٢ : الاستحقاق :

---

٢٥٠٠ من د/مروعات تحت التنفيذ — تكوين سلمى د/١٢١  
د/ مبانى — طرق داخلية د/١٢١٢٧  
٢٥٠٠ الى د/ دائنين مختلفين د/٢٧٢  
د/ دائنو شراء اصول جديدة د/٢٧٢١  
اثبات استحقاق فاتورة شركة المقاولات بخصوص مواد  
لزوم انشاء الطريق .

---

## الدفع :

يجرى قيد الدفع كقيد الدفع السابق ببلغ ١٥٠٠ جم .

١٩٧٠/٤/٣٠ : الاستحقاق :

٢٥٠٠	من د/مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلمى د/١٢١
١٢١٢٧/د	د/ مبنى - طرق داخلية
٢٥٠٠	الى د/ دائمين مختلفين
٢٧٢/د	د/ دائنو اصول جديدة
٢٧٢١/د	اثبات استحقاق باقى حساب شركة المقاولات بخصوص
	انشاء الطريق .

## الدفع :

ويمكن فى هذه الحالة اتباع احد طريقتين :

١ - تسوية حساب شركة المقاولات فيما يخص بتنفيذ الطريق ودفع التكاليف زائد هامش الربح بعد خصم التأمين والانتظار بتسوية الفروقات التى قد تنجم عن تطبيق شرط الحد الأقصى للتكلفة بالنسبة للمشروع ككل عند استلام المبنى وتحديد التكاليف النهائية .

٢ - معاملة كشف الحساب كفاتورة والانتظار بالتسوية حتى يتم مطابقة شروط العقد . وهذا هو ما قامت الشركة باتباعه طبقا لما ورد فى نص المشكلة .

وتتمشى الطريقة الاولى مع منطق استلام الطريق ووجوب تحويل التكلفة من حساب مشروعات تحت التنفيذ لحساب الطرق الداخلية فى الاصول الثابتة . وتتمشى الطريقة الثانية مع نص المشكلة .

وفيما يلى القيود اللازمة طبقا لكل من الطريقتين :

## الطريقة الأولى :

### ١ - اثبات هامش الربح لحساب شركة المقاولات :

٦٠٠	من د/مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلمى د/١٢١
١٢١٢٧/د	د/المباني - طرق داخلية
٦٠٠	الى د/دائنين مختلفين د/٢٧٢
٢٧٢١/د	د/دائنو شراء اصول جديدة
اثبات استحقاق ١٠ ٪ من تكلفة الطريق - هامش الربح	
الموافق عليه - لشركة المقاولات عند استلام الطريق .	

### ٢ - دفع المستحقات عند استلام الطريق بعد خصم التأمين .

بلغ اجمالي المبالغ المتبقة لحساب شركة المقاولات عن عمليه انشاء الطريق في هذه الحالة ٦٦٠ جم (٢٥٠٠ + ٣٥٠٠ + ٦٠٠) حصلت الشركة منها على ١٥٠٠ جم (٦٠ ٪ من ٢٥٠٠) فيصبح البتبقى المستحق لها ٥١٠٠ جم . الا ان شروط العقد تنص على احتجاز ١٠ ٪ من تكلفة الطريق بمثابة تأمين ، وتبلغ في هذه الحالة ٦٦٠ جم ، وبذلك يكون قيد دفع المستحقات من الطريق كالآتي :-

٥١٠٠	من د/دائنين مختلفين د/٢٧٢
٢٧٢١/د	د/دائنو شراء اصول جديدة
الى مكنسورين	
٦٦٠	الى د/دائنين متنوعين د/٢٦٣
د/تأمينات للفر	د/٢٦٣١
٤٤٤٠	الى د/البنك - جارى د/١٨٢
د/تمويل نشاط استثمارى	د/١٨٢٢
اثبات ممداد المستحق لشركة المقاولات من انشاء الطريق	
بعد خصم التأمين تطبيقا لشروط العقد .	



### ٣ - تحويل تكلفة الطريق من المشروعات تحت التنفيذ للأصول الثابتة :

٦٦٠٠	من د/ مبانى وإنشاءات وطرق ومرافق	١١٢/د
	د/ طرق داخلية	١١٢٧/د
٦٦٠٠ الى د/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلعى	١٢١/د	
	د/ مبانى - طرق داخلية	١٢١٢٧/د
اثبات استلام الطريق الموصل من مبنى الماكينة الجديدة		
لمبنى المخازن لاعداده للاستعمال .		

### الطريقة الثانية :

ويتم اثبات قيد الدفع طبقا لهذه الطريقة كائى من قيود الدفع المتعلقة بواقع ٦٠ ٪ من كشف الحساب ويتم تحويل تكلفة الطريق من المشروعات تحت التنفيذ للأصول كما هو موضح بالقيد رقم ٣ بحاليه بمبلغ ٦٠٠٠ جم الى ان يتم تحديد نصيب الطريق من التكلفة النهائية ويتم تسوية الفروق الخاصة بهامش الربح وشرط الحد الاقصى للتكلفة .

هذا وسنواصل المثال طبقا لهذه الطريقة طبقا لنص المشكلة على ان نوضح التسويات اللازمة طبقا للطريقة الاولى بعد الانتهاء من المثال طبقا للطريقة الثانية .

### ١٩٧٠/٥/٣ : الاستحقاق

١٨٠٠	من د/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلعى	١٢١/د
	د/ مبانى	١٢١٢/د
١٨٠٠ الى د/ دائتين مختلفين	٢٧٢/د	
	د/ دائتو شراء اصول جديدة	٢٧٢١/د
اثبات استحقاق متوفرة شركة المقاولات بشأن تكاليف		
انشاء مبنى الماكينة .		

**الدفع :** ويجرى قيد الدفع كتيود الدفع السابقة بمبلغ ١٠٨٠ جم .  
**الاستحقاق :** ١٩٧٠/٥/١٥ (١)

بلغت التكاليف الكلية طبقا لكشوف حساب شركة المقاولات الآتى :	
٦٠٠٠	تكلفة انشاء الطريق
١٠٨٠٠٠	تكلفة انشاء مبنى الماكينة
١١٤٠٠٠	اجمالى
١١٤٠٠	زائدا ١٠ ٪ هامش الربح
١٢٥٤٠٠	اجمالى التكلفة
١٢٠٠٠٠	الحد الاقصى المسموح به
٥٤٠٠	تخفيض من هامش الربح

**توزيع بين الطريق ومبنى الماكينة كالآتى :**

$$\text{حصة الطريق فى التخفيض من هامش الربح} = \frac{6}{114} \times 5400 = 284 \text{ جم}$$

$$\text{حصة المبنى فى التخفيض من هامش الربح} = \frac{108}{114} \times 5400 = 5116 \text{ جم}$$

(تقريبا)

وقد بلغ اجمالى المبالغ المسددة لشركة المقاولات طبقا للطريقة الثانية المنصوص عليها لاثبات كشف حساب الطريق كالآتى :

٢٠٠٠٠ جم	دفعة مقدمة
٥٤٢٤٢٠ جم	دفعت من فواتير
٧٤٢٤٢٠ جم	مجموع المبالغ المسددة نقدا

=====

وبذلك يصبح المستحق الدفع لشركة المقاولات كالتى :

اجمالى التكلفة	جم ١٢٠ر٠٠٠
يخصم : مجموع ما سدد نقدا	٧٤ر٤٢٠
١٠ ٪ تأمين	١٢ر٠٠٠
مجموع	٨٦ر٤٢٠
الباقى المستحق السداد	جم ٣٣ر٥٨٠
=====	

كما بلغت المبالغ المقيدة لحساب شركة المقاولات طبقا لنفس الطريقة ما يأتى:

٢٠ر٠٠٠ دفعت مقدية	
٩٠ر٧٠٠ استحقاق غواتير	
اجمالى المبالغ المعلاة لحساب شركة المقاولات	١١٠ر٧٠٠
مستحقة القيد لحساب الشركة	٩ر٣٠٠
اجمالى التكلفة	١٢٠ر٠٠٠
=====	

وينكون مبلغ ال ٩ر٣٠٠ جم المستحقة القيد لحساب الشركة من الآتى :

بقى اجمالى التكلفة الفعلية للمبنى والطريق :

$$١١٤ر٠٠٠ - ١١٠ر٧٠٠ = ٣ر٣٠٠ \text{ جم}$$

المستحق للشركة من هامش الربح :

$$١١ر٤٠٠ - ٤ر٥٠٠ = ٦ر٠٠٠ \text{ جم}$$

=====

وبذلك يكون قيد الاستحقاق عن المبالغ المستحقة لشركة المقاولات كالآتى :

٩ر٣٠٠	من د/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلمى د/ ١٢١
(٨٩٨٤) د/ مبالغى	١٢١٢/د
( ٣١٦ ) د/ طرق	١٢١٣٧/د
٩ر٣٠٠	الى د/ دائنون مختلفون
	د/ دائنو شراء اصول جديدة ٢٧٢/د
	٢٧٢١/د





### د/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلمي (د/ ۱۲۱)

L

1

٤/٣٠	من	مبقي وانسياءات وطرق	٢٠٠٠
٥/١٥	٤	٤	٣١٦
٥/١٥	٤	٤	١١٣٦٨٤
٧٠/١/٢٩	٤	«	٢٠٠٠
٢/٣	٤	«	٢٤٠٠
٢/٢٨	٤	«	٥٠٠٠
٣/٣	٤	«	٢٠٠٠
٣/١٤	٤	«	٢٠٠٠
٣/٢٦	«	«	٢٠٠٠
٤/٣	«	«	٢٥٠٠
٤/١٢	«	«	٢٥٠٠
٤/٣٠	«	«	٢٥٠٠
٥/٣	«	«	١٨٠٠
٥/١٥	«	«	٩٣٠٠
٥/١٥	«	«	٢٠٠٠











## الرفع :

- ١٥٠ من د/ مصلحة الجمارك - جارى رسوم جبركية على اصول مستوردة د/٢٦٣٣١  
١٥٠ الى د/ البنك - تمويل نشاط استثمارى د/١٨٢٢  
اثبات سداد الفرق بين النامين المودع والجمارك المستحقة عن الآلات المستوردة .

## استحقاق الرسوم الجبركية على الاصول فى حالة زيادة التلمين :

- من مذكورين  
٧٥٠ من د/ مشروعات تحت التنفيذ - انفاق استثمارى د/١٢٢  
د/ رسوم جبركية د/١٢٢٢  
٥٠ من د/ مصلحة الجمارك -  
(جارى رسوم جبركية على اصول ثابتة مستوردة) د/٢٦٣٣١  
٨٠٠ الى د/ مصلحة الجمارك - اهلاكات د/١٦٣٣  
اثبات استحقاق قيمة الرسوم الجبركية على الآلات المستوردة

## استرداد الفرق من مصلحة الجمارك :

- ٥٠ من د/ البنك - تمويل نشاط استثمارى د/١٨٢٢  
٥٠ الى د/ مصلحة الجمارك  
( جارى رسوم جبركية على اصول ثابتة مستوردة ) د/٢٦٣٣١  
ويثبت هذا القيد فى يومية المدفوعات بقيد عكسى ثم يسقزل من الجانب المدين من د/ ٢٦٣٣١ وذلك لخلو جانب المdebوظف فى الموازنة النقدية مع هذا الحساب .





## ✽ مصاريف النقل :

---

٥٠٠	من د/ مشروعات تحت التنفيذ - انفاق استثماري د/١٢٢
د/ دفعات مقدمة	١٢٢١/د
٥٠٠	الى د/ دائنين مختلفين
د/ دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١/د
او د/ دائنو شراء اصول قديمة	٢٧٢٢/د

---

## ✽ عند ورود الآلات والمعدات :

---

١٠٠٠٠	من د/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلمي د/١٢١
د/ الات ومعدات	١٢١٢/د
١٠٠٠٠	الى د/ دائنين مختلفين
د/ دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١/د
او د/ دائنو شراء اصول قديمة	٢٧٢٢/د
اثبات استلام الآلات والمعدات المتعلق عليها مع ٠٠٠٠	
واستحقاق القيمة للمورد .	

---

## ✽ دفع القيمة :

---

١٠٥٠٠	من د/ دائنين مختلفين
د/ دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١/د
د/ دائنو شراء اصول قديمة	٢٧٢٢/د
١٠٥٠٠	الى د/ البنك الجاري - تمويل نشاط استثماري د/١٨٢
	(١٨٢٢/د)

---

✱ انتقال حساب الاتفاق الاستثمارى فى حساب التكوين السلمى :

٥٠٠	من د/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلمى	١٢١/د
	د/ آلات ومعدات	١٢١٢/د
٥٠٠	الى د/ مشروعات تحت التنفيذ - اتفاق استثمارى	١٢٢/د
	د/ الدفعات المقدمة	١٢٢١/د

✱ تحويل قيمة الأصول بعد اعدادها للاستغلال من حساب مشروعات تحت التنفيذ لحساب الآلات والمعدات :

١٠٥٠٠	من د/ آلات ومعدات	١١٢/د
	( ١٢١١/د او ١٢١٢/د )	
	١٠٠٠٠ ثمن شراء آلات من السوق المحلى	
	د/ ١٢١١١ او د/ ١٢١٢١	
٥٠٠	تكاليف أخرى	د/ ١١٢١١٢ او ١٢٢١٢
١٠٥٠٠	الى د/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلمى	١٢١/د
	د/ آلات ومعدات	د/ ١٢١٢

✱ الدفعة المقدمة :

يوسط د/ مشروعات تحت التنفيذ اتفاق استثمارى د/ ١٢٢ بقيمة الدفعة المقدمة (د/ ١٢٢١) حتى يرد الاصل ثم يحول الى د/ تكوين سلمى د/ ١٢١ قيمة الدفعات المقدمة الخاصة بما ورد من آلات ومعدات بجمل د/ ١٢١ مدينا و د/ ١٢٢ دائنا وتثبت باقى القيود كالمعتاد .

✱ القروض طويلة الاجل :

لا تختلف القيود من القيود السابق شرحها فى البحثين الاول والثانى بصندد التحويل عن طريق قروض .







ثلاثين شركة الحزبث بها عيها "الشدن" والفرغ ٢٥٠ جم نم سدادهما  
بشيك رقم ٢١٤ على بنك بور سعيد .  
١٩٧٠/٧/١٥

تم تقدير الرسوم الجمركية على السيارات على أساس ٥٠ ٪ من  
القيمة فوب للسيارة النقل و ١٠٠ ٪ من القيمة فوب للسيارة الركوب وطالبت  
مصلحة الجمارك بسداد الفروق المستحقة مقابل الانعراج عن السيارات .  
١٩٧٠/٧/٢٠

وصل مندوب شركة النشا الاهلية للاشتريات الخارجية بسجبه خبسة  
سائتين للدائرة الجمركية للانعراج عن السيارات ومعه شيك رقم ٣١٦ على  
بنك بور سعيد لأمر مصلحة الجمارك بقيمة الرسوم المسحقة وقد استلزم  
استخراج الرخص والذامين الاجبزي على سيارات الركوب دفع مبلغ ٩٠  
جم تم دفعها نقدا بمعرفة "ندرب" المشترين . وقد تم انعراج عن السيارات  
فى نفس اليوم ووصلت لجراج الشركة .  
١٩٧٠/٧/٢١

بمعينة سيارات النقل بواسطة مهندس الشركة وجد انه يستلزم تركيب  
اوناش رافعة على كل منها وذلك لعمليات الشدن والفرغ وقد قام قسم  
المشتريات بطلب ثلاث اوناش قدرة نصف طن للونش من شركة المحارث  
والهندسة بسعر الونش ٣٠٠ جم تدفع عند الاستلام . اما سيارات  
الركوب فوجنت معدة للاستعمال .  
١٩٧٠/٧/٢٢

وردت الأوناش وتم تركيبها وتكلفت نفقات التركيب ٣٠ جم .  
١٩٧٠/٧/٢٣

تم تركيب الونش العلوى بمعرفة شركة النصر للتركيبات الميكانيكية  
مقابل ٤٥٠ جم تم دفعها بموجب شيك رقم ٢١٨ على بنك بور سعيد .

والمطلوب اثبات هذه المعاملات دفترية .

\* التعاقد مع شركة فيسات :

١٠٥٠٠	من د/ مشروعات تحت التنفيذ - اقبال
١٢٢ /هـ	استثماري
د/ اعتمادات مستندية لشراء اصول فليكة	
مستوردة (اعتمادات)	١٢٢٢/هـ (د/١٢٢٢٢)
١٠٥٠٠	الى دائنين مختلفين
٢٧٢ /هـ	
د/ دائنوا شراء اصول جديدة	٢٧٢١/هـ
اثبت فتح الاعتماد المستندي رقم ١٥٠١ لدى	
بنك بور سعيد لصالح شركة فيسات بإيطاليا	
لاستيراد عدد ٢ سيارة نقل وعدد ٣ سيارة ركوب	

\* التعاقد مع شركة المحارث والهندسة :

٥٠٠	من د/ مشروعات تحت التنفيذ - اقبال
١٢٢ /هـ	استثماري
د/ ديمت مقدبة	١٢٢١/هـ
٥٠٠	الى د/ دائنين مختلفين
٢٧٢ /هـ	
د/ دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١/هـ
اثبات استحقاق القسط الاول وقدره ٥٠٠ جم	
عند التعاقد على شراء الوثائق الملوى مع	
شركة المحارث والهندسة	
٥٠٠	من د/ دائنين مختلفين
٢٧٢/هـ	
د/ دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١/هـ

٥٠٠	الى د/ البنك جارى - (تمويل نشاط استثمارى)	١٨٢ / د (١٨٢٢)
	اثبات مداد القسط الاول من العقد المبرم مع شركة المحاريت والهندسة بخصوص الونش العلوى بشيك رقم ...	
* ١٩٧٠/٧/٣ :		
١٠٥٠٠	من د/ دائنين مختلفين	٢٧٢ / د
	د/ دائنو شراء اصول جديدة	٢٧٢١ / د
١٠٥٠٠	الى د/ البنك جارى - (تمويل نشاط استثمارى)	١٨٢ / د
	اثبات تحويل قية الاعتماد المستندى رقم ١٥٠١ لشركة غياف مقابل مستندات شحن السيارات	
* ١٩٧٠/٧/٣ :		
٢٥٠٠	من د/ مصلحة الجمارك - امانات	١٦٢٢ / د
٢٥٠٠	الى د/ مصلحة الجمارك - جارى رسوم جبركية على اصول ثابتة مسقورة	٢٦٢٢ / د (٢٦٢٢١)
	اثبات استحقاق التأمين المطلوب لمصلحة الجمارك مقابل تقدير الرسوم الجبركية على السيارات .	
٢٥٠٠	من د/ مصلحة الجمارك (جارى رسوم جبركية)	٢٦٢٢ / د (٢٦٢٢١)
٢٥٠٠	الى د/ البنك - تمويل نشاط استثمارى	١٨٢٢ / د
	اثبات دفع قية الامتلاك المستحقة لمصلحة الجمارك بشيك رقم ... على بنك ...	

\* ١٩٧٠/٧/١٠ :

- ٤٧٥٠ من/د/مشاريع تحت التنفيذ - تكوين سلمى هـ / ١٢١
- ١٢١٤ هـ / د/ وسيل نقل وانتقال  
الى ملكورين :
- ٥٠٠ هـ/د/مشاريع تحت التنفيذ - اتفاق استثماري هـ / ١٢٢
- ١٢٢١ هـ / د/ دفعت مائة
- ٤٠٠٠ هـ / د/ قروض طويلة الاجل محففة هـ / ٢٤١
- ٢٤١١ هـ / د/ لشراء اصول جديدة
- ٢٥٠ هـ / د/ دالتين مختلفين هـ / ٢٧٢
- ٢٧٢١ هـ / د/ دالتو شراء اصول جديدة
- أبليت استثمار الوئش العلوى من شركة  
للحاريث والهندسة واستحقاق مصاريك النقل  
والشحن والتفريغ .
- ٢٥٠ من هـ / د/ دالتين مختلفين هـ / ٢٧٢
- ٢٧٢١ هـ / د/ دالتوا شراء اصول جديدة
- ٢٥٠ الى هـ / د/ الهيك جارى - (تمويل نشاط
- استثماري هـ / ١٨٢ (د/ ١٨٢٢)
- أبليت سداد مصاريك النقل والشحن والتفريغ  
الخاصة بالوئش العلوى بموجب شيك رقم  
٣٠٤ على بنك بور سعيد .

\* ١٩٧٠/٧/١٥ :

٧٥٠٠ من د/ مشروعات تحت التنفيذ - اتفاق  
استثماري ١٢٢ /د  
د/ اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة  
مستوردة - (رسوم جبركية) د/ ١٢٢٢ (د/ ١٢٢٢٢)  
الى مذكورين :

٢٥٠٠ د/ مصلحة الجمارك - امقلت ١٦٢٣ /د  
٤٠٠٠ د/ مصلحة الجمارك - جارى رسوم  
جبركية ٢٦٢٣ /د (د/ ٢٦٢٣١)  
اثبت استحقاق الرسوم الجبركية على  
السيارات المستوردة بواقع ١٥٠٠ جنيه (٥٠٪)  
على السيارة النقل، ١٥٠٠ (١٠٠٪) على السيارة الركوب.

\* ١٩٧٠/٧/٢٠ :

٤٠٠٠ من د/ مصلحة الجمارك - جارى رسوم  
جبركية ١٦٢٣ /د  
الى د/ البنك - تمويل نشاط استثماري د/ ١٨٢٢ ٤٠٠٠  
اثبات مصاد رسيد الرسوم الجبركية المستحقة  
لمصلحة الجمارك عن السيارات المستوردة  
بموجب شيك رقم ٣٢٦ على بنك بور سعيد .

١٨٠ من د/ ضرائب اخرى ٢٥١٤ /د  
الى د/ ارضة دائنة متنوعة ٢٧٢٣ /د ١٨٠  
اثبات استحقاق رسوم رخص السيارات  
لمصلحة الضرائب .

١٨٠ من د/ ارضة دائنة متنوعة ٢٧٢٣ /د  
الى د/ الصندوق - الادارة ١٨١١ /د ١٨٠

اثبات سداد رخص السيارات نقدا

١٨٠٠٠	من د/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين
١٢١ / هـ	مسلمى
١٢١٤/د	د/ وسائل نقل وانتقال
١٨٠٠٠	الى د/ مشروعات تحت التنفيذ - اتفاق
١٢٢ / هـ	لستثمارى
	د/ اعتمادات مستندية لشراء اصول تابعة
١٢٢٢ /د	مستوردة
	اثبات استلام السيارات بجراج الشركة
	اعتمادات مستندية ١.٥٠٠ جم.
	رسوم جبركية ٧٥٠٠ جم

\* ١٩٧٠/٧/٢١ :

٩٠٠٠	من د/ وسائل نقل وانتقال
١١٤٢/د	د/ وسائل نقل خارجى مستوردة
(١١٤٢٢ / هـ	د/ سيارات ركوب مستوردة
٢١١٤٢٢١/هـ	(٤٥٠٠ القيمة موب
(١١٤٢٢٢/د	(٤٥٠٠ رسوم جبركية
٩٠٠٠	الى هـ/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين
١٢١ / هـ	مسلمى
١٢١٤/د	وسائل نقل وانتقال
	اثبات اعداد سيارات الركوب المستوردة للاستعمال

\* ١٩٧٠/٧/٢٢ :

٩٢٠	من د/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين مسلمى / هـ ١٢١
-----	--

١٢١٤/د وسائل نقل وانتقال  
 ١٢٠ الى د/ دائنين مختلفين  
 اثبتت استلام عدد ٣ ونش سيارة نقل من شركة  
 النقل والهندسة وتركيبها على سيارته النقل

٢٧٢/د من د/ دائنين مختلفين ٩٢٠  
 ٢٧٢١/د د/ دائنوا شراء اصول جديدة  
 ٩٢٠ الى د/ البنك جاري (تمويل نشاط استثماري) د/ ١٨٢  
 (١٨٢٢/د)

اثبتت سداد قية عدد ٣ ونش سيارة نقل  
 ومصاريف التركيب بموجب شيك رقم ... على بنك

١١٤/د من د/ وسائل نقل وانتقال ٩٩٢٠  
 ١١٤٢/د د/ وسائل نقل خارجي مستوردة  
 (د/ سيارات نقل - مستوردة  
 (١١٤٢١١/د ٦٠٠٠ القية موب  
 (١١٤٢١٢/د ٢٠٠٠ رسوم جبركية  
 (١١٤٢١٣/د ٩٣٠ تكاليف اخرى

٩٩٢٠ الى د/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين  
 مسلمي ١٢١/د

١٢١٤/د د/ وسائل نقل وانتقال  
 اثبتت اعداد سيارات النقل المستوردة للاستعمال .

\* ١٩٧٠/٧/٣٠ :

١٢١/د من د/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين مسلمي ٤٥٠  
 ١٢١٤/د د/ وسائل نقل وانتقال  
 ٤٥٠ الى د/ دائنين مختلفين ٢٧٢/د



د/ داتنو شراء اصول جديدة ٢٧٢١/د

اثبات استحقاق مصاريف تركيب الونش الطوى ١٠

٢٧٢ /د

من د/ داتنين مخلفين

٤٥٠

د/ داتنو شراء اصول جديدة ٢٧١٢/د

الى د/ البنك جارى ( تمويل نشاط

٤٥٠

استثمارى) د/ ١٨٢

اثبات سداد مصاريف تركيب الونش الطوى بموجب

شيك رقم ٣١٨ على بنك بور سميد .

١١٤/د

من د/ وسائل نقل وانتقال

٥٢٠٠

د/ وسائل نقل داخلى (مسترامحليا) د/ ١١٤٣ (د/ ١١٤٣١)

الى د/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين ٥٢٠٠

سـلمى د/ ١٢١

د/ ١٢١٤

د/ وسائل نقل وانتقال

اثبات اعداد الونش الطوى للاستعمال .

وتظهر حسابات الاستاذ الخاصة بالمشروعات تحت التنفيذ بالمسورة

الآتية : -



هـ/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلسلي  
١٢١ / هـ

رقم التاريخ	البيان	رسمي اول العام	حركة المصروفات تحتية	الدينه اخرى	مجموع	حركة المصروفات الدائنه	رسمي المسابي
٧/١٠	رسمي اول المدة الى مكشورين	XXXX		٤٧٥٠	٤٧٥٠	٠٠٠٠	XXXX ٤٧٥٠
٧/١٥	الى / مشروعات تحت التنفيذ - اتفق استشاري		١٨٠٠٠	١٨٠٠٠		٠٠٠٠	٢٢٧٥٠
٧/٢٤	من هـ/ وسائل نقل وانتقل الى / دائتين مخفيين		٩٣٠	٩٣٠	٩٣٠		١٣٧٥٠ ١٤٦٨٠
٧/٣٠	من هـ/ دائتين مخفيين الى / دائتين مخفيين		٤٥٠	٤٥٠	٤٥٠		٤٧٥٠ ٥٢٠٠
	من / وسائل نقل وانتقل					٥٢٠٠	XXXX
		XXXX	-	٢٤١٣٠	٢٤١٣٠	٢٤١٣٠	XXXX ٢٤١٣٠

ولما كان تمويل الونش العلوى قد تم عن طريق قرض طويل الاجل بفائده سنوية مدوها ٦ ٪ على الرصيد فان الامر يقتضى تصديق موقف النظام المحاسبى الموحد بصدد تكاليف التمويل . وقد نص النظام المحاسبى الموحد فى هذا الشأن على ما يأتى :

« قد تقوم الوحدة بشراء اصول ثابتة بالتقسيط او عن طريق « قروض طويلة الاجل مخصصة لهذا الغرض ، ويطلق على التكاليف « الاسنفية التى تتحملها الوحدة فى مثل هذه الحالات اصطلاح التكاليف « المباشرة لتمويل الاصول النابتة » وهى تتمثل فى الفوائد وفروق العملة « ومصرفات فترة الامتنان . وتعتبر هذه التكاليف نفقات ايرادية مؤجلة « الى ان تبدأ الاصول النابتة فى الانتاج،وبعدها يوقف تحميل هذه التكاليف « المباشرة على حساب النفقات الايرادية المؤجلة وتعتبر نفقات ايرادية « تنحمل بها الفترة المالية « (١) .

ومن الواضح ان فوائد التمويل فى المثال السابق سوف تعتبر نفقة ايرادية تتحمل بها الفترة المالية .

✻ وعند استحقاق الدفعة الاولى من الفوائد يتم اثبات قيد الاتى :

٢٤٠	من د/ فوائد محلية	٢٥٥/د
٢٤٠	الى د/ فوائد مستحقة	٢٧٤٣/د

اثبات الفائدة المستحقة على قرض تمويل الونش العلوى  
على الرصيد البالغ ٤٠٠٠ جم بواقع ٦ ٪ سنويا .

---

(١) النظام المحاسبى الموحد — الجزء الاول من ١٠٣ .

✽ وعند السداد يثبت القيد الآتي :

٢٤٠ من هـ/ فوائد مستحقة ٢٧٢/هـ  
٢٤٠ إلى هـ/ البنك تمويل نشاط استثماري ١٨٢١/هـ  
أثبتت ممداد النوائد المستحقة بموجب شيك رقم ٥٥٠  
على بنك .

✽ وعند استحقاق قسط القروض وسداده يثبت القيد الآتي :

٥٥٠ من حـ/ قروض طويلة الأجل - محلية ٢٤١/هـ  
حـ/ شراء أصول جديدة ٢٤١١/هـ  
٥٥٠ إلى هـ/ البنك جاري (تمويل نشاط استثماري)  
١٨٢٢ ، ١٨٢/هـ  
أثبتت استحقاق وممداد القسط الأول من القرض الخاص  
بشراء المنشأ العلوي بموجب شيك ٥٥٠ على بنك .

ثانياً - المصنف والإلتزامات :

تطلب النظام المحاسبي المرحل التفرقة بين المند والادوات المشتراة  
محلياً والمستوردة كما تطلب مراعاة التفرقة بين ثمن الشراء والرسوم  
الجمركية والتكاليف الأخرى . ولا تختلف المعالجة الفترية مما سبق شرحه  
بمصدد الأصول الأخرى إلا في حالة الإهلاك وسيرد شرحه فيما بعد .

ثالثاً : الاثبات ومعدات المكتب :

تتم النظام المحاسبي الموحد الاثبات ومعدات المكتب إلى :  
« اثبات : ويشمل المكتب والقاعد والدوايب والمسابيد والفرائن  
والساعات وما إلى ذلك حـ/ ١١٦١ . »

- « آلات كتابية وحاسبة وآلات القيد بالدفاتر ح/ ١١٦٢ »
- « مهمات مكتبية وتشمل أجهزة تكييف الهواء ، ساعات تسجيل الوقت ، المراوح والفتيات والآلات الطباعة ح/ ١١٦٣ ، ».
- « التركيبات وتشمل التركيبات الكهربائية والآلات والتليفونيات الداخلية والحواسخ الخشبية ح/ ١١٦٤ .
- ولا تختلف المالمجة الدفترية لهذه العنصر عما سبق شرحه .

## الفصل الثالث

في

### شراء الأصول الثابتة في حالة معدة للاستعمال وبيع وتخريد الأصول الثابتة

عالجنا في الفصل السابق المعاملات المتعلقة بالحصول على أصول ثابتة في حالة غير معدة للاستغلال مما يقتضى ضرورة توسيط حساب مشروعات تحت التنفيذ تهشبا مع مقتضيات النظام المحاسبى الموحد. ويمكن القول بصفة عامة ان هذا الحساب يتم توسيطه فى غالبية الاحيان حيث قلما تحصل الوحدة الاقتصادية على اصل ثابت فى حالة جاهزة ومعدة للاستغلال .

اما اذا حدث وحصلت الوحدة الاقتصادية على اصل ثابت معد للاستغلال فان الامر لا يقتضى توسيط مشروعات تحت التنفيذ حينئذ ويتم اثبات القيمة فى الحساب المناسب من حسابات الأصول الثابتة . وسنعالج فى هذا الفصل اثقات وتوجيه المعاملات فى الأصول الثابتة المعدة للاستغلال سواء كانت تلك المعاملات متعلقة بشرائها او تخريدها .

#### المبحث الأول

فى

#### شراء الأصول الثابتة فى حالة معدة للاستغلال

##### المشراء نقداً :

عند شراء اصل فى حالة معدة للاستغلال واستلام الاصل ودفع القيمة نقداً يجرى اثبات التهود الآتية :

✳ استلام الاصل واستحقاق القيمة :

11/ح	من ح/ اصول ثابتة	xxx
....ح/	ح/ ( الاصل )	
٢٧٢/ح	الى ح/ دائنتين مختلفين	xxx
٢٧٢١/ح	ح/ دائنو شراء اصول جديدة	
٢٧٢٢/ح	ح/ دائنو شراء اصول قديمة	
انبأت استلام (الاصل) واستحقاق القيمة للبورد .		

✳ السداد :

٢٧٢/ح	من ح/ دائنتين مختلفين	xxx
٢٧٢١/ح	ح/ دائنو شراء اصول جديدة	
٢٧٢٢/ح	ح/ دائنو شراء اصول قديمة	
١٨٢٢/ح	الى ح/ البنك تمويل نشاط استثماري	xxx
سداد قيمة الاصل للبورد بشيك رقم ... على بنك ...		

✳ الشراء عن طريق القروض :

✳ عند الحصول على الاصل بالتقسيط طويل الاجل :

١١/ح	من ح/ الاصول الثابتة	xxx
....ح/	ح/ ( الاصل )	
٢٤١/ح	الى ح/ قروض طويلة الاجل	xxx
٢٤١١/ح	ح/ قروض لشراء اصول جديدة	
٢٤١٢/ح	ح/ قروض لشراء اصول قديمة	



## ✳ عند سداد القرض أو لتسليم ماله :

×××	من هـ/ قروض طويلة الاجل	٢٤١/هـ
	د/ قروض لشراء اصول جديدة	٢٤١١/د
	د/قروض لشراء اصول قديمة	٢٤١٢/د
×××	الى هـ/ البنك - تمويل نشاط استثماري	١٨٢٢/هـ

اما اذا كان القرض ممنوحاً من وحدة اخرى بخلاف المورد لقرض الحصول على الاصل فان قيد الحصول على القرض يكون بجعل حساب البنك تمويل نشاط استثماري (د١٨٢٢) معيناً وحساب القروض دائناً وبعد ذلك تعامل عملية الشراء كما لو كانت نقداً .  
كما تعامل فوائد القروض بالطريقة السابق التعرض لها في الفصل السابق.

## المبحث الثاني

### في

### بيع الاصول الثابتة

قد تفر :  
١. الاقتصادية ببيع اصل ثابت وهو في احدى الحالات الآتية :  
١ - في حالة انشاء سواء كان الاصل معداً للاستغلال او في احد مراحل الاعداد للاستغلال .  
٢ - في حالة مستعملة .  
وقد قضى النظام المحاسبي الموحد بشأن بيع الاصول الثابتة ضرورة توسيط حساب معين ببيع اصول (د/١٧١١) وضرورة فصل التكلفة عما قد تترتب عليه عملية البيع من ارباح او خسائر رأسمالية .

### اولاً : بيع الاصول في حالة الانشاء والاعداد:

قد تقوم الوحدة الاقتصادية بانشاء الاصول الثابتة وببيعها لوحدها اقتصادية اخرى مثلاً يحدث في قطاع التشييد والاسكان والمرافق ، كما قد تقوم الوحدة بالانشاء الاصول لاستخدامها في العملية الانتاجية الخاصة بها.

وقد خصص النظام المحاسبى الموحد حسابين لهذا الغرض هما :

١ - حساب اعمال تحت التنفيذ (د/١٣٢٢)

٢ - وحساب المشغولات الداخلية (د/٤١٥)

ويستعمل حساب اعمال تحت التنفيذ بمعرفة الوحدات الاقتصادية  
التي تقوم بإنشاء الأصول الثابتة لحساب الفير .

ويستعمل حساب المشغولات الداخليه فى حالة انشاء الأصول بقصد  
الاستعمال الداخلى .

وبعبر إنشاء الأصول من وجهة نظر الوحدة التى تقوم بتنفيذ عملية  
الإنشاء لحساب الفير اعمال تحت التنفيذ (د/١٣٢٢) فى الوقت الذى  
يمكن اعتبار نفس العملية مشروعات تحت التنفيذ (د/١٢) من وجهة نظر  
الوحدة الامر . وسنرجى شرح حسابى الاعمال تحت التنفيذ والمشغولات  
الداخلية فيما يتعلق بالمعاملات الخاصة بهما لما يرد فيها بعد .

**ثانيا : بيع الأصول مستعملة :**

فى هذه الحالة يقتضى الامر اقفال حساب مخصص اهلاك الاصل فى  
حساب الاصل ليمكن مقارنة الرصيد الذى لم يتم استهلاكه بعد من التكلفة  
بشئ بيع الاصل . وتحدد ناتج البيع من ربح او خسارة . ولغيا يلى مثل  
تطبيقى لتوضيح القيود اللازمة .

## مُسال :

باعت شركة الورق القومية الاصول الآتية :

نوع الاصل	ثمن البيع	تكلفة الاصل	مخصص	طريقة الدفع
			الاملاك المجمع	
	جنيه	جنيه	جنيه	
١ - سيارة ركوب	١٠٠٠	٣٠٠٠	١٤٠٠	نقدًا
٢ - مقص ورق	٠٣٠٠	٥٠٠٠	٤٨٠٠	نقدًا
٣ - قطعة أرض قضاء	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠	٥٠٠٠	بالتقسيط

والمطلوب اثبات القيود الدفترية اللازمة اذا علمت ان ثمن الارض سيحصل على ثلاث دفعات متساوية تم دفع الاولى منها عند الاستلام بموجب شيك على بنك الاسكندرية .

## \* تحويل مخصص الاملاك لحسابات الاصول الجامعة :

٦٢٠٠	من د/ مخصص املاك	٢٣١/د
١٤٠٠٠	د/ وسائل نقل وانتقال	٢٣١٤/د
٤٨٠٠	د/ آلات ومعدات	٢٣١٣/د
	الى مكسورين	
١٤٠٠	الى د/ وسائل النقل والانتقال	١١٤/د
	د/ وسائل نقل خارجي	١١٤١/د او ١١٤٢/د
٤٨٠٠	الى د/ آلات ومعدات	١١٢/د
	د/ آلات نشاط انتاجي	١١٢١/د
	اثبات ائصال مخصصات الاملاك للاصول المذكورة في	
	حسابات الاصول وذلك لبيع هذه الاصول .	

## \* بيع الأصول :

٢١٣٠٠	من د/ مدينين مختلفين	١٧١/د
	د/ مدينو بيع الأصول	١٧١١/د
٢١٣٠٠	الى د/ الأصول	١١/د
١٠٠٠	د/ وسائل نقل وانتقال	١١٤/د
	د/ سيارات ركوب	٠٠٠٠/د
٣٠٠	د/ آلات ومعدات	١١٣/د
	د/ آلات نشاط انتاجي	١١٣١/د
٣٠٠٠	د/ اراضى	١١١/د
	د/ اراضى قضاء	١١١٨/د
	اثبات بيع الأصول بعاليه بتاريخ ٠٠٠٠	

## \* تحصيل قسط الارض وتبعية السيارة والمقص .

	من مذكورين	
١٣٠٠	من د/ الصندوق	١٨١/د
١٠٠٠٠	من د/ البنك جارى (تمويل نشاط جارى) د/ ١٨٢ (د/ ١٨٢١)	
١١٣٠٠	الى د/ مدينين مختلفين	١٧١/د
	اثبات تحصيل قيمة سيارة الركوب ومقص الورق	
	المباع نقدا وتحصيل القسط الاول، من ثمن الارض	
	عند الاستلام .	

ومن الجدير بالذكر ان النظام المحاسبى الموحد لم يتعرض لبيع الأصول الثابتة بالتقسيط ولكنه اورد فى تسميات حساب الارمدة الدائنة الاخرى (د/ ٢٧٣) حسابا باسم « ارباح مبيعات تقسيط تخص اعواء لاحقة »

(د/٢٨٣٢) . والغالب أن الهدف من هذا الحساب هو اظهار الأرباح المؤجلة على عمليات البيع بالتقسيط الخاصة بالأنشطة المملوكة للوحدة الاقتصادية وبناء على ذلك فإن الحالة تحت الدراسة تخص بإرباح رأسمالية تم اكتسابها للاحتفاظ بالأصل لمدة طويلة وأصبحت محققة (وليست مؤجلة بمجرد بيع الأصل بصرف النظر عن تحصيل الثمن على أقساط) .

### ✽ تحديد الأرباح والخسائر الرأسمالية :

يجرى القيد الآتي لانتقال رصيد حساب الأصول المباعة إلى حساب الأرباح أو حساب الخسائر الرأسمالية .

#### من مذكورين

٦٠٠	د/ خسائر رأسمالية	د/ ٣٦٤
١٠٠	د/ آلات ومعدات	د/ ١١٢
	د/ آلات نشاط إنتاجي	د/ ١١٣١
٢٧٠٠٠	د/ الأراضي	د/ ١١١
	د/ أراضي فضاء	د/ ١١١٨

#### إلى مذكورين

٦٠٠	د/ وسائل نقل وانتقال	د/ ١١٤
	د/ وسائل نقل خارجي	د/ —
٢٧١٠٠	د/ أرباح رأسمالية	د/ ٤٤٣

إنهاء انتقال أرصدة الحسابات للخاتمة بالأصول المباعة إلى حساب الأرباح وحساب الخسائر الرأسمالية .

## المبحث الثالث

### فى

### تخريد الأصول الثابتة

يتم فى التخريم من الاحيان الاستغناء عن خدمات الأصول الثابتة فى العملية الانتاجية لأسباب كثيرة منها :

١ — التقدم التكنولوجى فى وسائل الإنتاج المختلفة مما يجعل استمرار استعمال الأصول الموجودة استغلال غير اقتصادى .

٢ — انتهاء عمر الأصل الإنتاجى وما يترتب عليه من ارتفاع تكاليف الصيانة وانخفاض انتاجية الأصل مما يجعل الاستغناء عنه فى العملية الانتاجية أمر ضرورى .

٣ — هلاك الأصل هلاكا غير عاديا بسبب احوال أو كنتيجة لعوامل غير متوقعة كالحرب والاعاصير وما الى ذلك .

وحتى يتحقق الهدف من التخلص بين الأصول المستقلة فعلا فى العملية الانتاجية والأصول الغير مستقلة يتعين فى هذه الحالة تخفيض قيمة الأصول الثابتة بالأصول الغير مستقلة فى العملية الانتاجية ويتم ذلك عادة عن طريق ما يسمى بعملية « تخريد الأصول » لحين بيعها . ولم يرد فى النظام المحاسبى الموحد طريقة معالجة الأصول المخردة للأسباب المسبقة ذكرها . وورد بالنظام حساب لحزن المخلفات ( د / ١٣١٥ ) وقد تم شرح هذا الحساب بالصورة الآتية :

« يظهر هذا الحساب حركة المخلفات ويتم تقدير قيمتها على أساس « متوسط أسعار البيع فى العام السابق » وبمثل مدينا بقيمة المخلفات فى « أول الفترة المالية » ويجعل مدينا بقيمة التقديرية للمخلفات من النشاط »

« الإنتاج أو التكلفة من المشتريات خلال الفترة ويجعل دائناً بقيمة ما يتم »  
 « يبيعه من هذه المخلفه » (١) .

ومن الواضح ان استخدام هذا الحساب لفرض تخريد الأصول الثابتة قد ينتج عنه تحقيق أرباح أو خسائر رأسمالية قبل عملية البيع الفعلية لهذه الأصول المخردة وذلك اذا تم اتباع طريقة التقويم الذى اوصى بها النظام بصدد شرح الحساب . ولذلك نقترح إضافة حساب آخر باسم مخلفات أصول ثابتة ( د / ١٣١٦ ) أو حساب وتفرع من حساب مخزن المخلفات ( د / ١٣١٥١ ) مثلاً يحمل برصيد تكلفة ما يتم تخريده من أصول حتى يتم بيعها .

#### وعند تخريد اصل من الأصول يجرى التيد الآتى :

##### من مذكورين :

٥٠٠٠	من د/ مخلفات أصول ثابتة د/ ١٣١٦
٢٥٠٠٠	من د/ مخصص اهلاك د/ ٢٣١
	د/ مخصص اهلاك الاصل د/ —
٢٠٠٠٠	الى د/ الأصول الثابتة د/ ١١
	د/ الاصل د/ —

اثبت تخريد (الأصل) لعدم صلاحيته للاستغلال فى العملية الإنتاجية .

وعند بيع الأصل يجعل د/ المخلفات دائناً بثن البيع ويجعل حساب الارباح (أو حساب الخسائر ) الرأسمالية دائناً (أو مدينة) بالفرق بين ثمن البيع والتكلفة المحولة من حساب الأصول الثابتة .

(١) النظام المحاسبى الموحد — الجزء الأول ص ٦٤ .

## الفصل الرابع

في

### المشتريات من المستلزمات السلعية والبضائع بغرض البيع

مفرد النظام المحاسبي الموحد بين المشتريات من مستلزمات الانتاج مثل المواد الاولية والخامات و مواد الوقود والزيوت اللازمة للعملية الانتاجية والمستلزمات من السلع والبضائع بغرض اعادة بيعها . فخصص للاولى « حساب المستلزمات السلعية » (د/ ١٣١) وخصص للثانية « حساب مشتريات بغرض البيع » (د/ ٣٤) . كما قضى النظام بشأن المستلزمات السلعية ضرورة التفرقة بين المستلزمات من الخامات الرئيسية والمساعدة ومن الوقود والزيوت ومن قطع الغيار والمهمات ومن مواد التعبئة والتغليف ومن المخلفات .

وحتى تتوافر البيانات اللازمة لاعداد الموازنة النقدية فقد قضى النظام بضرورة توسيط حسنب الموردين فيما يختص بكل من المشتريات الاجلة والنقدية على السواء .

وقد حدد النظام تكلفة المشتريات من المستلزمات والبضائع بغرض البيع على انها القيمة الواردة بفواتر الشراء مضافا اليها ما قد يكون هناك من تكاليف حتى تصل هذه المواد والبضائع الى مخازن الوحدة المشتربة ، ولا تحمل قيمة الشراء فوائد التمويل ومحسوفات التخزين ، ولكن تستبعد منها قيمة ما تم ارجاعه خلال الفترة من مشتريات تلك الفترة ، (١) .

---

(١) النظام المحاسبي الموحد الجزء الاول ص ١٠٧



وسنعالج المشتريات من المستلزمات السلعية والبضائع بفرض البيع تحت العناوين الآتية :

١ - المشتريات المحلية من المستلزمات السلعية والبضائع بفرض البيع .

٢ - المشتريات من المستلزمات والبضائع بفرض البيع من الخارج .

## المبحث الأول

### فصل

#### المشتريات من المستلزمات والبضائع بفرض البيع محليا

تضى النظام بضرورة توسيط حساب الموردين والتفرقة بين موردي القطاع العام وموردي القطاع الخاص بشأن المشتريات المحلية . ونرى غالب الأحيان ما تقوم الوحدة الاقتصادية بأمره يومية مساعدة للمشتريات لإثبات عمليات الشراء . ويتربط على ذلك أن قيد المشتريات في اليومية العامة يكون في الغالب هو قيد الملخص الشهري ليومية المشتريات ، كما أن قيد السداد للموردين يتم إثباته في الغالب في يومية المقبوضات والمدفوعات وبالتالي فإن القيود الآتية تمثل في الواقع قيود ملخصات شهرية يجري إثباتها في اليومية العامة ، ولكن إذا اقتضى الأمر معالجة كل المشتريات غير يومية غير مخصصة لهذا الغرض — مثل يومية العمليات المتوقعة مثلا — فإن القيود لا تختلف من حيث الطبيعة أو التوجيه إنما تختلف فقط من حيث العدد والتكرار .

وفيما يلي مثال تطبيقي لتوضيح إثبات المعاملات المتوقعة بشراء مستلزمات سلعية .

## مثال :

بلغت مجاميع يومية المشتريات المحلية عن شهر ديسمبر ١٩٧٠ الآتى :

**مجموع خانة الموردين :**

مليم جنيه		
٤٥٠٠		موردو قطاع عام خدمات
٧٥٠٠		موردو قطاع عام اعمال
٣٠٠٠		موردو قطاع خاص
		<b>مجموع خانة المخازن :</b>
	٧٠٠٠	مخزن الخامات الرئيسية
٩٥٠٠	٢٥٠٠	المساعدة

---

١٥٠٠		مخزن الوقود والزيوت
		مخزن قطع الغيار والمهمات
	٥٠٠	قطع غيار ومواد صيانة
١٥٠٠	١٠٠٠	مواد ومهمات متنوعة

## مخزن مواد التعبئة والتغليف :

---

	١٥٠٠	متداولة
٢٥٠٠	١٠٠٠	مستهلكة

---

ومن تحليل يومية العمليات المتنوعة تبين لك الآتى :

موردين	القيمة	مرتجعه
موردو قطاع عام اعمال	١٢٠٠	مخزن خامات رئيسية
قطاع خاص	٥٠٠	مواد ومهمات متنوعة
عام اعمال	٥٠٠	مواد تعبئة وتغليف متداولة

كما بلغ مجموع خاتمة الموردين في الجانب الدائن من يومية المقبوضات  
والمنفوعات (جانب المنفوعات) ١٢٠٠٠ جم منها ٣٥٠٠ جم موردي قطاع  
عام خدمت ٦ ٧٠٠٠ جم موردي قطاع عام اعمال والباقى لموردي  
القطاع الخاص .

والمطلوب اجراء قيود اليومية اللازمة .

### ❖ قيد المشتريات من المستلزمات السلعية .

١٣٦/ح	من ح/ المستلزمات السلعية	١٥٠٠٠
١٣١١/ح	١٥٠٠ ح/ مخزن الخلابات	
١٣١١١/ح	٧٠٠٠ مخزن خامات رئيسية	
١٣١١٢/ح	٢٥٠٠ مخزن الخامات المساعدة	
١٣١٢/ح	١٥٠٠ ح/ مخزن الوقود	
١٣١٢/ح	١٥٠٠ ح/ مخزن قطع الغيار والمهمات	
١٣١٢١/ح	٥٠٠ مخزن قطع غيار ومواد صيانة	
١٣١٢٢/ح	١٠٠٠ مخزن المواد والمهمات المتنوعة	
١٣١٤/ح	٢٥٠٠ ح/مخزن مواد التعبئة والتغليف	
١٣١٤١/ح	١٥٠٠ مخزن مواد مستهلكة	
١٣١٤٢/ح	١٠٠٠ مخزن مواد متدواله	
٢٦١/ح	١٥٠٠٠ الى ح/ الموردين	
٢٦١١/ح	١٢٠٠٠ ح/موردي قطاع عام	
٢٦١١١/ح	٢٥٠٠ خدمات	
٢٦١١٢/ح	٧٥٠٠ اصيل	
٢٦١٢/ح	٣٠٠٠ ح/ موردي قطاع خاص	
اثبتت مشتريات المستلزمات السلعية خلال شهر		
ديسمبر من موردي القطاعات البينة بعاليه .		

## \* المرتجعات :

لم يخصص النظام المحاسبى الموحد حساب للمرتجعات من المشتريات او مردودات مشتريات سنوات سابقة اسوة بمعالجه للمبيعات . ويقترب على ذلك ان يتم اجراء قيد عكسى بقيمة المرتجعات فى يومية العمليات المتنوعة وتخصم قيمة المرتجعات من حسابى الموردين والمخازن .

### وينتخذ قيد المرتجعات الشكل الآتى فى الحالة تحت البحث:

٢٢٠٠	من د/ الموردين	٢٦١/د
٧٠٠ د/	موردو قطاع عام — اعمال	٢٦١١١/د
٥٠٠ د/	موردو قطاع خاص	٢٦١٢/د
٢٢٠٠ الى د/	المستلزمات السلعية	١٢١/د
١٠٠٠ د/	مخزن الخامات الرئيسية	١٢١١١/د
٥٠٠ د/	مخزن مواد ومهمات متنوعة	١٢١٢٢/د
٥٠٠ د/	مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة	١٢١٤٢/د
اثبات مرتجعات المشتريات من المستلزمات السلعية الى		
موردى القطاعات المختلفة خلال شهر ديسمبر ١٩٧٠ .		

## \* قيد السداد للموردين :

١٢٠٠٠	من د/ الموردين	٢٦١/د
٢٥٠٠ د/	موردو قطاع عام — خدمات	٢٦١١١/د
٧٠٠ د/	موردو قطاع عام اعمال	٢٦١١٢/د
١٥٠٠ د/	موردو قطاع خاص	٢٦١٢/د
١٢٠٠٠ الى د/	البنك — تمويل نشاط جارى	١٨٢١/د
اثبات الدفعات المسددة للموردين خلال شهر ديسمبر ١٩٧٠		
من واقع يومية المدفوعات .		

ولا تختلف القيود المتعلقة بشراء بضائع بغرض البيع محليا (د/٢٤١) عن القيود السابقة الا فيما يتعلق بالجانب المدين من القيد الاول حيث يجعل حساب بضائع بغرض البيع (د/٢٤) مدينا بدلا من حساب المستلزمات السلعية (د/ ١٣١) .

ومن الجدير بالذكر ان حساب البضائع بغرض البيع والذي يتحمل بقيمة المشتريات من هذه البضائع (د/٣٤) هو حساب من حسابات الاستخدامات السلعية. وبالتالي فان حركة البضائع بغرض البيع خلال العام لا تظهر في حساب المخزون (د/١٣١) بل تظهر في حساب المشتريات . وكان من المستحسن ان تعالج البضاعة بغرض البيع بالطريقة التي نسم معالجة المستلزمات السلعية بها في النظام المحاسبي الموحد ، ويمكن ان يتم ذلك عن طريق توسيط حساب لتكلفة مبيعات بضائع بغرض البيع يحل محل حساب رقم ٢٤ في الاستخدامات واظهار حركة البضائع بغرض لبيع في حساب المخزون المخصص لها (د/١٣٥) وهو احد حسابات الميزانية .

وتأسيسا على ذلّى فانه عند شراء بضائع بغرض البيع من السوق المحلى يتم اثبات القيد الآتى :

١٣٥/د	من د/ مخزون بضائع بغرض البيع	xxxx
٢٦١/د	الى د/ الموردين	xxxx

وعند بيع جزء من البضائع تحول تكلفة الجزء المباع الى حساب تكلفة مبيعات مشتريات بغرض البيع بالقيد الآتى :

٢٤/د	من د/ تكلفة بضائع بغرض البيع	xxx
١٣٥/د	الى د/ مخزن بضائع بغرض البيع	xxx

بقيمة تكلفة المبيعات .

والسبب في تفضيلنا لهذه الطريقة ان : تستريرات البضائع بغرض البيع تمثل في الواقع مستلزمات لعملية المبيعات من هذه البضائع وبالتالي يتعين معالجتها بالطريقة التي تم اتباعها بصدد مستلزمات الانتاج . كما ان اتباع هذه الطريقة يمكن من تحقيق الرقابة على المخزون من هذه البضائع — ومستنداتش الاسمى التي تتبعها النظام المحاسبى الموحد والهدف منها : بصدد معالجة المستريرات من البضائع بغرض البيع عند التعرض لاثبات حركة الانتاج التام والبضائع بغرض البيع نيما بعد .

## المبحث الثانى

### فى

## المستريرات الخارجية من المستلزمات

### والبضائع بغرض البيع

تتم عمليات الشراء من دول العالم الخارجى عادة من طريق اعتمادات مستندية تفتح لدى ابنهك المداخ لمصادر المورد الاجنبى بغية البضائع المنفق على استيرادها . وقد جرت العادة في العرف المحاسبى قبل تطبيق النظام المحاسبى الموحد على اجراء قد نالنى لاثبات التزام الوحدة عند فتح الاعتماد وكذلك فصل قبية الاعتماد المستندى، وهى التيمه التى تدفع بالعملة الاجنبية، عن التكاليف المداخية والذى تدفع عنه بالعملة المحلية. وقد غير النظام المحاسبى من ذلك حيث يطلب عدم استعمال الحسابات النظامية كما تطلب الاثبات بشأن الاعتمادات المستندية المخصصة لشراء بضائع ١

- « يظهر الحساب (حساب اعتمادات، مستندية لشراء بضائع — ح/ ١٣٦١) »
- « تكلفة المذتريرات المستوردة من تاريخ فتح الاعتماد حتى الاستلام النهائي »
- « بالمخازن بدون الرسوم الجبركية ، ويجعل مدينا بكافة مصروفات فتح »
- « الاعتماد وتعديله ومد أجله وعموله انبيلك والدفعات من الاعتماد ومقابل »

« الشحن والتوليد واتساع التأمين على البضائع ومصرفات مخزن الاستيداع »  
« ومصرفات النقل لمخازن الوحدة . . . . » (١) .

كما خصص النظام المحاسبي الموحد حسابا مساعدا (د/٢٥٣) للبنوك الدائنة مقابل اعتمادات مستندية ورد شرحه بالنظام كالاتى :

« يظهر قيمة الاعتمادات المستندية التى تم تمويلها بمعرفة البنك، ويجعل »  
« داننا بقيمة الاعتماد المستندى الذى تم تمويله بمعرفة البنك (د/١٣٦١) »  
« ويجعل مدينا بقيمة المبالغ التى تستطع من الحساب الجارى بالبنك » (٢)  
ولما كان اعداد الموازنة النقدية يتطلب ضرورة توسيط حساب الموردين فيما يتعلق بالمشتريات بأنواعها المختلفة من المستلزمات والبضائع فانه يتعين علينا الالتزام بذلك عند معالجة المشتريات من الخارج عن طريق اعتمادات مستندية .

### مثال :

طلبت شركة كهر الدوار للنسيج وتجارة الامتشة من بنك الاسكندرية اتخاذ الاجراءات اللازمة لفتح اعتمادين مستنديين احدهما بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه لاستيراد خيوط صوف مزو نمرة ٢٠٥ من انجلترا لاستعمالها فى خطة الامتشة الصوفية دبلكس المنتجة للتصدير والثانى بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه لاستيراد امتشة صناعية لبيعها فى السوق المحلى وذلك بموجب خطاب الشركة للبنك المؤرخ ١٩٧١/١/١٣ . ويتاريخ ١٩٧١/١/٢٥ تسلمت الشركة خطابا من البنك يفيد بموافقة مراقبة النقد على فتح الاعتمادين . والىك باقى لابيانات المتعلقة بهذين الاعتمادين :

١٩٧١/١/٢٨ : تسلمت الشركة اشعارا من البنك يفيد بفتح الاعتماد المستندى رقم ١٠٠٠١ لاستيراد خيوط الصوف نمرة ٢٠٥ وقد بلغت تكاليف

---

(١) النظام المحاسبي الموحد الجزء الاول ص ٦٦ .

(٢) المرجع السابق ص ٧٥ .

فتح الاعتماد ٤٠ جنيه كما يفيد بفتح الاعتماد المستندي رقم ٢٠٠٢ .  
لاستيراد الامثلة الصناعية وقد بلغت تكاليف فتح الاعتماد ٢٠ جنيه .

١٩٧١/٢/١٥ : تسلمت الشركة اشعاراً من البنك يفيد بتحويل المبالغ  
الآتية مقابل مستندات شحن الدفعة الأولى من البضائع المستوردة .

٢٥٠٠ جنيه — اعتماد مستندي رقم ١٠٠١

١٥٠٠ جنيه — اعتماد مستندي رقم ٢٠٠٢

١٥٠ جنيه — عمولة ومصاريف البنك عن تحويل المبالغ الموضحة

٩٠ جنيه اعتماد ١٠٠١

٦٠ جنيه اعتماد ٢٠٠٢

١٩٧١/٢/٢٢ : ذهب مندوب المشتريات للدائرة الجبركية للتخلص على  
البضائع الواردة وتم تقدير الرسوم الجبركية كالآتي :

٢٥٠٠ جنيه عن بضائع الاعتماد ١٠٠١

٥٠٠٠ جنيه عن بضائع الاعتماد ٢٠٠٢

١٩٧١/٢/٢٥ : تسلمت الشركة اشعاراً من البنك يفيد سداد فاتورة  
الشحن المتعلقة بالواردات لحساب الشركة العربية للملاحة وبياتها .

١٢٠٠ جنيه شحن وتفرغ بضائع الاعتماد المستندي رقم ١٠٠١

٧٠٠ جنيه شحن وتفرغ بضائع الاعتماد المستندي رقم ٢٠٠٢

١٩٧١/٢/٢٧ : تم التخلص على البضاعة وشحنها لمخازن الشركة وقد  
بلغت مصاريف النقل ونامين النقل البرى على البضاعة ٥٠٠ جم بياتها كالآتي:

٣٠٠ جنيه نقل بضائع الاعتماد ١٠٠١

١٠٠ جنيه نقل بضائع الاعتماد ٢٠٠٢

٥٠ جنيه تأمين على بضائع الاعتماد ١٠٠١

٥٠ جنيه تأمين على بضائع الاعتماد ٢٠٠٢



١٩٧١/٢/٢٨ : ورد من البنك اشعار خصم على الحساب الجارى بـ  
تمويل نشاط جارى ببقية كالاتى :

٢٠ر٠٠٠ جنيه لحساب الاعتماد المستندى رقم ١٠٠٠١  
١٥ر٠٠٠ جنيه لحساب الاعتماد المستندى رقم ٢٠٠٠٢  
١٩٧١/٣/٥ : تسلمت الشركة اخطارا من البنك يفيد التحويل وصيد  
الاعتمادين للخارج وقد بلغت عمولة البنك ومصاريف التحويل ٤٠ جنيها  
للاعتد رقم ١٠٠٠١ و ٢٠ جنيها للاعتد رقم ٢٠٠٠٢ .  
١٩٧١/٣/١٠ : تم التخليص على البضائع الواردة ونقلها الى مخازن  
الشركة مقابل ما يأتى :

١٥٠٠ جنيه رسوم جمركية اعتد ١٠٠٠١  
٢٠٠٠ جنيه رسوم جمركية اعتد ٢٠٠٠٢  
٥٠ جنيه مصاريف نقل بضائع اعتد ١٠٠٠١ والتأمين عليها من  
الدائرة الجمركية لمخازن الشركة .  
٠ : جنيه مصاريف نقل بضائع اعتد ٢٠٠٠٢ والتأمين عليها من  
الدائرة الجمركية لمخازن الشركة .  
١٩٧١/٣/١١ : سدد البنك فاتورة الشحن الخاصة بالشركة العربية  
للملاحة وبياتها :

١٢٠٠ جم من بضائع الاعتماد ١٠٠٠١  
٣٠٠ جم من بضائع الاعتماد ٢٠٠٠٢  
١٩٧١/٣/٣٠ : ورد اشعار من البنك يفيد الخصم على الحساب  
الجارى — تمويل نشاط جارى بقيمة رصيد الاعتمادين .  
والمطلوب اجراء القيود اللازمة لاثبات المعاملات المذكورة بعالیه .  
⦿ اخطار موافقة مراقبة القند على فتح الاعتمادات (١١٧١/١/٢٥)

لا يتركب على ذلك أى فيود دفتريه حيث مطلب النظام الحاسبى الموحد  
عدم استخدام حسابات نظامية .

٦٠ ورد اخطار البنك بفتح الاعتمادات واشتات المصاريف (١٩٧١/١/٢٨) :  
لا يتركب على مجرد فتح الاعتماد ايه فيود وذلك للسبب الموضح بهمايه  
ويحمل حساب الاعتماد بمصاريف الفتح طبقا لمطالبات النظام الحاسبى  
الموحد .

ويكون التقييد الآتى :

٦٠	من د/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع د/ ١٣٦
	د/ اعتمادات مستندية د/ ١٣٦١
٦٠	الى د/ الموردین د/ ٢٦١
	د/ موردو قطاع عام — اعمال د/ ٢٦١١٢
	اثبتت اسندتان مصاريف فتح الاعتمادين رقم ١٠٠٠١
	٢٠٠٢ وذلك بدخل ٤٠ جنيه للاعتماد الاول و ٢٠ جم
	للاعتدال السنوى .

.....  
ويلاحظ اننا لم نفتح ائتمنه خذما على الحساب الجارى للبنك وذلك  
وفاء لمطالبات اسلم المصاريف الموحد كما لو قم بتوسيط حساب البنك  
جنى دن مقابل اعتمادات مستندية د/ ٢٥٢ حيث تم تحديد الغرض  
من هذا الحساب فقط داننا بما يتم تمويله من الاعتمادات ومدينا بما يتم  
خسمة من الحساب الجارى مقابل هذا التمويل .

ولا تعتبر مصاريف فتح الاعتماد من عمليات تمويل الاعتماد .

وعند ختم قيمة المصاريف من الحساب الجارى تم اجراء القيد الآتى:

٦٠	من د/ الموردین د/ ٢٦١
	د/ موردو قطاع عام — اعمال د/ ٢٦١١٢
٦٠	الى د/ البنك — تمويل نشاط جارى د/ ١٨٢١



١٥٠ الى د/ البنك - تمويل نشاط جارى د/ ١٨٢١  
اثبتت تحويل الدفعة الاولى من الاعتاين ١٠٠٠١  
٢٠٠٢ وسداد مصاريف وعمولة التحويل

\* استحقاق الرسوم الجمركية (١٩٧١/٢/٢٢) :  
قسم النظام المحاسبى الموحد حسب الاعتاينات المستندية لشراء  
بضائع (د/ ١٣٦) الى حصتين :  
حساب الاعتاينات المستندية والسابق شرحه (د/ ١٣٦١) .  
وحساب الرسوم الجمركية (د/ ١٣٦٢) وقد خصص هذا الحساب  
لاظهار قيمة الرسوم الجمركية الخاصة بالبضائع المستوردة .  
وعند تقدير الرسوم الجمركية على الواردات يتم اثبات استحقاقها  
باجراء القيد الآتى :

٧٥٠٠ من د/ اعتاينات مستندية لشراء بضائع د/ ١٣٦  
د/ الرسوم الجمركية د/ ١٣٦٢  
٧٥٠٠ الى د/ دائنين متنوعين د/ ٢٦٣  
د/ مصلحة الجمارك - رسوم جمركية  
على بضائع مستوردة د/ ٢٦٣٢٢٢  
اثبتت استحقاق الرسوم الجمركية على الرسائل  
الواردة من بضائع الاعتاين ١٠٠٠١ ، ٢٠٠٠ .

\* سداد فواتير الشحن من بلد المورد لبناء الوصول : (١٩٧١/٢/٢٥)  
قد يكون سعر استيراد البضائع متضمنا لمصاريف الشحن والنقل من  
بلد المورد لبناء الوصول او او قد يكون السعر تسليم ميناء الشحن وعلى هذه  
الحالة الاخيرة قد يتكفل المورد بشحن البضائع بمعرفة على أن يتم سداد  
مصاريف الشحن بالعملة الاجنبية لشركة الشحن مباشرة ويقتضى ذلك  
تحديد قيمة الاعتماد بحيث تغطي مصاريف النقل والشحن بجانب ثمن  
البضاعة، كما قد يتم التعاقد مع احدى شركات الملاحة المحلية لشحن ونقل

البضائع مقابل دفع المصاريف بالعملة المحلية (١) .  
 وفى حالة سداد مصاريف الشحن بالعملة الأجنبية يتم اجراء القيدين  
 الآتيين :

١٩٠٠	من د/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع د/ ١٣٦
	اعتمادات مستندية د/ ١٣٦١
١٩٠٠	الى د/ الموردين د/ ٢٦١
	د/ موردو الخارج د/ ٢٦١٢
	اثبت استحقاق لواتر النقل والشحن من الخارج
١٩٠٠	من د/ الموردين د/ ٢٦١
	د/ موردو الخارج د/ ٢٦١٢
١٩٠٠	الى د/ البنك — جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية د/ ٢٥٢
	اثبت سداد مصاريف نقل وشحن البضائع من الخارج .

وفى حالة سداد مصاريف الشحن بالعملة المحلية (وفى با سبيلتقرضه  
 لاستكمال المثال ) يجرى اثبات القيدين الآتيين :

١٩٠٠	من د/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع د/ ١٣٦
	د/ اعتمادات مستندية د/ ١٣٦١
١٩٠٠	الى د/ الموردين د/ ٢٦١
	د/ موردو قطاع علم — اعمال د/ ٢٦١١٢
	اثبت استحقاق مصاريف النقل والشحن من الخارج .

(١) طبقا للنظام الجارى فى جمهورية مصر العربية يكون الشحن من  
 طريق الشركة العربية للملاحة البحرية .

١٩٠٠ من د/ الموردين ٢٦١/د  
 د/ مودو قطاع علم ٢٦١١ /د  
 ١٩٠٠ الى د/ البنك تمويل نشاط جارى ١٨٢١/د  
 اثبات السداد .

\* التخليص على البضاعة ونقلها واستلامها بمخازن الوحدة: (٧١/٢/٢٧)  
 \* سداد الرسوم الجمركية :

٧٥٠٠ من د/ دائنين متنوعين ٢٦٢/د  
 د/ محلة الج. ارك - رسوم جمركية على  
 منتجات مستوردة ٢٦٣٣٢٢/د  
 ٧٥٠٠ الى د/ البنك - تمويل نشاط جارى ١٨٢١/د  
 اثبات سداد الرسوم الجمركية المستحقة على رسالة  
 البضائع الواردة من إنجلترا .

\* اثبات استحقاق مصادرة القنصل والحقن والتأمين فى الداخل :

٥٠٠ من د/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع ١٣٦/د  
 د/ اعتمادات مستندية ١٣٦١ /د  
 ٥٠٠ الى د/ الموردين ٢٦١/د  
 د/ مودو قطاع خاص ٢٦١٢/د

\* اثبات استلام البضاعة بالغازن :

من مكسورون :

٢٩١٦٥ من د/ مستلزمات سلعية ١٢١/د  
 د/ شحن الدامات الرئيسية ١٣١١١ /د  
 ٢٠٩٢٥ من د/ مشتريات بفرض البيع - خارجية ٢٤٢/د

٥٠٠٩٠ الى ٥ / ا/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع ١٣٦٦/٥

٤٢٥٩٠ ا/ اعتمادات مستندية ١٣٣١/٥

٧٥٠٠ ا/ رسوم جبركية ١٣٦٢/٥

اثبات استلام البضاعة الواردة تحت الاعتماد المستندي

رقم ١٠٠٠١ ، ٢٠٠٠٢ كلعة أولى. وبيان القيمة كالآتي :

اعتماد	اعتماد
١٠٠٠١	٢٠٠٠٢
جنيه	جنيه
٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠
مصاريف فتح الاعتماد	١٥٠٠٠
تمويل الاعتماد	١٥٠٠٠
١٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
مصاريف البنك	٦٠٠٠٠
١٢٠٠	٧٠٠٠
مصاريف النقل والتأمين في ..	٧٠٠٠
الخارج	
٢٥٠٠	١٥٠٠
مصاريف النقل والتأمين في	١٥٠٠
لداخل	

بـ	بـ
٢٦٦٦٥	١٥٩٢٥
٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
٢٩١٦٥	٢٠٩٢٥
المجموع	

\* استقطاع مبالغ من الحساب الجارى عن تمويل اعتمادات مستندية  
( ١٩٧١/٢/٢٨ ) :

فند استقطاع مبالغ من الحساب الجارى مقابل ما تم تمويله من دفعات

عن اعتمادات مستندية يجب توسط د/ البنك جارى دائن مقابل اعتمادات  
مستندية (د/ ٢٥٣) ويتم اثبات القيد الآتى :

٢٥٠٠٠ من د/ البنك - جارى مقابل اعتمادات مستندية د/ ٢٥٣

٢٥٠٠٠ الى د/ البنك تمويل نشاط جارى د/ ١٨٢١

قيمة المبالغ المخصومة من حسابنا الجارى - تمويل

نشاط جارى مقابل تمويل الاعتمادين المستنديين رقم

١٠٠٠١ ، ٢٠٠٠٢ اشعار البنك بتاريخ ٢٨/٢/ ١٩٧١ .

ويتم اجراء القيود الآتية لاثبات باقى العمليات المتعلقة بالاعتمادات على  
النموذج السابق .

\* ١٩٧١/٣/٥ :

٢٠٠٦٠ من د/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع د/ ١٣٦

د/ اعتمادات مستندية د/ ١٣٦١

٢٠٠٦٠ الى د/ الموردين د/ ٢٦١

٢٠٠٠٠ د/ موردى الخارج د/ ٢٦١٢

٦٠ د/ موردى قطاع عام - اصيل د/ ٢٦١١٢

. اثبات استحقاق الدفعات المحولة من الاعتمادين ١٠٠٠١ .

و ٢٠٠٠٢ ومصاريف البنك .

٢٠٠٦٠ من د/ الموردين د/ ٢٦١

٢٠٠٠٠ د/ موردى الخارج د/ ٢٦١٢

٦٠ د/ موردى قطاع عام اصيل د/ ٢٦١١٢

الى مذكورين :

٢٠٠٠٠ د/ البنك - جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية د/ ٢٥٣

٦٠ د/ البنك - تمويل نشاط جارى د/ ١٨٢١



اثبات تحويل رصيد الاعتمادين ١٠٠٠١ و ٢٠٠٠٢  
وقسم مصاريف التمويل على حسابنا الجارى .

١٩٧١/٢/١٠ \*

٢٥٦٥	من د/ اعتمادات مستقبلية لشراء بضائع	١٣٦/د
٦٥	د/ اعتمادات مستقبلية	١٣٦١/د
٢٥٠٠	د/ رسوم جبركية	١٣٦٢/د

الى مذكورين :

٢٥٠٠ د/ مصلحة الجمارك - رسوم جبركية على بضائع  
مستوردة  
٢٦٢٣٣٢/د  
٦٥ د/ موردى قطاع خاص  
٢٦١٢/د

اثبات استحقاق الرسوم الجبركية ومصاريف النقل  
والثلاثين من الدائرة الجبركية على بضائع الاعتمادين  
١٠٠٠١ ٢٠٠٠٢ .

من مذكورين :

٢٥٠٠	د/ مصلحة الجمارك رسوم جبركية	٢٦٢٣٣٢/د
٦٥	د/ موردى قطاع خاص	٢٦١٢/د
٢٥٦٥	الى د/ البنك - تمويل نشاط جارى	١٨٢١/د

سداد الرسوم الجبركية ومصاريف النقل المستحقة

١٩٧١/٢/١١ \*

١٥٠٠	من د/ اعتمادات مستقبلية لشراء بضائع	١٣٦/د
	د/ اعتمادات مستقبلية	١٣٦١/د

- ١٥٠٠ الى د/ الموردین ٢٦١/د
- د/ موردی قطاع عام اعمال ٢٦١١٢/د
- اثبات استحقاق مصاريف الشحن والنقل من الخارج .
- ١٥٠٠ من د/ الموردین ٢٦١/د
- د/ موردی قطاع عام اعمال ٢٦١١٢/د
- ١٥٠٠ الى د/ البنك - تمويل نشاط جاری ١٨٢١/د
- اثبات سداد مصاريف الشحن والنقل من الخارج .

#### من ملكـورین :

- ١٧٨٠٠ د/ مستلزمات سلمية ١٢١/د
- د/ مخزن خابات رئيسية ١٢١١ /د
- ٧٣٤٥ د/ مشتريات بغرض البيع - خارجية ٢٤٢/د
- ٢٥١٤٥ الى د/ اعتمادات مستندية اقراء بضائع ١٣٦/د
- ٢١٦٤٥ د/ اعتمادات مستندية ١٣٦١ /د
- ٢٥٠٠ د/ رسوم جبركية ١٣٦٢ /د
- اثبات استلام البضاعة الواردة تحت الاعتمادین ١٠٠٠١
- و ٢٠٠٠٢ .

✱ ١٩٧١/٢/٢٠ :

- ٢٥٠٠٠ من د/ البنك - جاری دائن مقابل اعتمادات مستندية ٢٥٢ /د
- ٢٥٠٠٠ الى د/ البنك - تمويل نشاط جاری ١٨٢١/د
- قيمة ما خصم من حسابنا الجاری لتحويل ارمدة الاعتمادین ١٠٠٠١ ، ٢٠٠٠٢ .

## الفصل الخامس

في

### الأجور

تمثل الأجور من وجهة النظر الاقتصادية أحد المكونات الرئيسية للتعامل القومى وعائد أحد عوامل الإنتاج وهو العمل . كما تمثل الأجور الجزء الأكبر من دخول القطاع العائلى والذي يتم تخصيصها بمعرفة القطاع على بنود الاتفاق على السلع والخدمات المخزنة ومخرجات القطاع . ولقد عنى النظام المحاسبى الموحد بتقسيم الأجور بالصورة التى يمتن معها خفية المحلل الاقتصادى والمحاسب القومى ولذلك تطلب ضرورة التمييز بين العناصر الآتية:

- ١ - الأجور النقدية وخصص لها ح/٢١١
- ١ - المزايا المعينية وخصص لها ح/٢١٢
- ٣ - التأمينات الاجتماعية وخصص لها ح/٢١٣

وستناول الإثبات الدفترى لكل من هذه العناصر فيما يلى :

#### المبحث الأول

فى

#### الأجور النقدية

تشمل الأجور النقدية كل ما يستحق فمه نقداً للعاملين (سواء كان ذلك بطريق مباشر كصافى الأجور أو بطريق غير مباشر كالاستقطاعات المختلفة) بالوحدة الاقتصادية مقابل خدمات عملهم المؤداة لهذه الوحدة . ويعتبر من الأجور النقدية أجور الموظفين الدائنة والمكافآت الشاملة وتكاليف المعاري

الذين تتحمل الوحدة بأجورهم وتكليف الاجازات الدراسية والمنح التدريبية  
والمكافآت والرواتب والبدلات (١) .

ولا يحصل العامل في العادة على اجمالي اجره النقدي بل يتم خصم  
جزء منه مقابل بعض لو كل العناصر الآتية :

- ١ — الضريبة على كسب العمل وضرائب الدفاع والدخلة ح/٢٦٣٢١١
- ٢ — اشتراك العامل في مؤسسة التأمينات الاجتماعية ح/٢٦٣٥١
- ٣ — اشتراك العامل في الدخل ح/٢٦٣٥٣ (٣)
- ٤ — ما يتم احتجازه من الأجر لحساب الغير ح/٢٧٣١
- ٥ — ما يتم استقطاعه لسداد سلفيات العامل من الوحدة ح/١٦٣٢

وقد تطلب النظام المحاسبي الموحد استخدام سجل خاص يبين فيه  
مصادر الاجور (نقدية ، عينية ... الخ ) وكذلك سجل خاص يبين كيفية  
توزيع الاجور النقدية والعينية والتأمينات الاجتماعية على حسابات مراقبة  
المراكز الخمسة مع بيان عدد العاملين في كل مركز .

وفيما يلي القيود الدفترية المتعلقة باستحقاق وصرف الاجور للعاملين :

### مثال :

بلغ اجمالي كشف الاجور المستحقة عن شهر مارس بالمراكز المختلفة  
ما ياتى :

- 
- (١) انظر ص ٨٤ — ٨٥ من النظام المحاسبي الموحد — الجزء الاول —  
ليبيان محتويات كل من هذه العناصر .
  - (٢) اضيف هذا الحساب بنشور تفسيرى رقم ٢ لسنة ١٩٦٨ بقرار من  
اللجنة الفنية الدائمة .

مراكز الإنتاج	٢٥٣٠٠ جم
مراكز الخدمات الإنتاجية	٨٧٠٠
مراكز الخدمات التسويقية	٢٢٠٠
مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية	٤٨٠٠
مراكز العمليات الرأسمالية	٥٠٠٠

المجموع ٤٧٠٠٠ جم

=====

وإذا علمت : ( المعدلات افتراضية )

ان معدل ضريبة كسب العمل ٢٥ ٪

ان معدل ضريبة الدفاع ٢٥ ٪

ان معدل حصة العامل في التأمينات الاجتماعية ٥ ٪ واشترك الاضمار ٢٥ ٪  
 ان مجموع المبالغ المستحقة على العاملين مقابل شراكات نقابية ومشتريات  
 من الغير واحكام نفقات هو ٢٣٠٠ جم .

ان مجموع اقتساط السلف المستحقة على العاملين عن الشهر هو ٧٠٠ جم  
 والمطلوب اجراء القيود الدفترية اللازمة لاثبات استحقاق ودفع الاجور  
 وسداد الاستقطاعات المحتجرة للجهات المختلفة .

#### ١ - اثبات استحقاق الاجور :

عند استحقاق الاجور يتم اثبات القيد الآتي :

٤٧٠٠٠ من د/ الاجور النقدية ٢١١/٥

الى مذكورين :

٢٣٤٢٥ الى د/ مصروفات جارية وتخصيمية مستحقة د/ ٢٧٤

د/ اجور مستحقة د/ ٢٧٤١

١٠٥٧٥ الى د/ دائنين متنوعين ٢٦٢/د

٧٠٥٠ د/ مصلحة الضرائب - كسب

٢٦٢٢١١/د عمل ودفاع وديعة

٢٣٥٠ د/ الهيئة العامة للتأمينات

٢٦٢٥١/د الاجتماعية - جرى

١١٧٥ د/ الهيئة العامة للتأمينات

٢٦٢٥٢/د الاجتماعية - مقابل ادخار

٢٣٠٠ الى د/ ارسدة دائنة لخرى ٢٧٣/د

د/ دائنون بمبالغ مستقطعة من عاملين ٢٧٣١/د

٧٠٠ الى د/ مدينين متنوعين ١٦٢/د

د/ سلف للعاملين ١٦٢٢/د

اثبات استحقاق الاجور عن شهر مارس

من واقع كشف الاجور والاستقطاعات

هذا ويتم توزيع الاجور بيانيا على حسابات مراقبة المراكز الخمسة

ويظل حساب الاجور مفتوحا حتى تتم تسويته مع حساب العمليات الجارية

في نهاية العام .

ويلاحظ في المثال الموضح بماليه ان جزءا من هذه الاجور يتعلق بعمليات

رأسمالية وليس بالعمليات الجارية المتعلقة بالنشاط الصناعي او التجارى

للوحدة .

وقد جرى العرف المحاسبى في هذه الحالة على تحميل حساب العمليات

الرأسمالية الخاضع بقية الاجور . ولكن النظام المحاسبى الموحد اقتضى قيد

عناصر التكلفة على الحسابات الفرعية الخاصة بها (ففي هذه الحالة تحمل

اجور مراكز العمليات الرأسمالية على حساب الاجور (د/ ٣١) على أن يتم

حصر تكلفة الأصل المنقأ ويجعل الأصل مديناً وحساب مشغولات داخلية  
تأية بالتكلفة دائنبة (ح/٤١٥) .

٢ - اثبات دفع الاجور :

عندما يتم صرف الاجور يتم اثبات القيد الآتى :

٢٣٤٥٢	من ح/ مصروفات جلوية وتخصيصية مستحقة ح/ ٢٧٤
	ح/ اجور مستحقة ٢٧٤١
٢٣٤٢٥	الى ح/ المصنفون ١٨١
	او الى ح/ البنك - تمويل نشاط جلوى ح/ ١٨٢١
	اثبات سداد الاجور المستحقة عن شهر مارس

(ويورد هذا القيد عادة ضمن عناصر القيد الشهري للخص يومية المغفومات)

٣ - اثبات سداد المبالغ المستقطعة من العاملين :

عندما يتم سداد المبالغ المستقطعة من اجور العاملين يجرى اثبات القيد الآتى:

	من ملكـورين :
١٠٥٧٥	من ح/ دائنين متنوعين ٢٦٣
	٧٠٥ ح/ مصلحة الضرائب - كسب
	عمل ودفاع ودية ح/ ٢٦٣٢١١
	٢٣٥ ح/ الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية
	— جلوى ح/ ٢٦٣٥١
	١١٧٥ ح/ الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية
	مقابل اضرار ح/ ٢٦٣٥٣
٢٣٠٠	من ح/ ارصدة دائنة اخرى ٢٧٢
	ح/ دائنون ببـالغ مستقطعة من عاملين ح/ ٢٧٢١

١٢٨٧٥ الى د/ البنك — تمويل نشاط جارى ١٨٢١/د

اثبات مصاد استقطاعات اجور العاملين عن المدة . . .

بموجب شيك رقم . . . على بنك . . .

#### ٤ — مرتجعات الاجور :

قد لا يتقدم بعض العاملين لصرف اجورهم فى المواعيد المخصصة للصرف وذلك لمنفيهم عن العمل او لاي سبب من الاسباب ويقتضى الامر فى هذه الحالة توريد الاجور التى لم تصرف للخزينة لحين استلامها بمعرفة اصحابها ويتم ذلك بالتقيد الآتى :

xxx من د/ الصندوق ١٨١/د

xxx الى د/ الارصدة الدائنة الاخرى ٢٧٣/د

د/ارصدة دائنة متنوعة ٢٧٣٢/د

توريد الاجور التى لم يتم صرفها للعاملين بعد وتعليقتها لحساب الارصدة الدائنة المتنوعة لحين صرفها .

#### ٥ — تسوية حساب الاجور فى نهاية العام :

لم يختلف النظام المحاسبى الموحد عن العرف المحاسبى السائد بشأن تحميل السنة المالية بما يخصها من نفقات وايرادات بصرف النظر عن واقعة الدفع او النحصيل وغالبا ما تتداخل فترات دفع الاجور بحيث لا تتشى مع اشهر السنة وبالتالي فانه فى نهاية العام يجب تسوية حساب الاجور ليثل ما يخص العام من اجور مقابل خدمات تم نأديتها فعلا للموحدة الاقتصادية ولكنها لم تصرف تعد . وبذلك يصبح حساب الاجور معدا للاقتال فى حساب العمليات الجارية (وهو حساب النتيجة الرئيسى فى النظام المحاسبى الموحد وسرد شرحه فيما بعد) .

ولا يختلف قيد اسنحقات الاجور فى نهاية العام عن القيد السابق .



ويقتل حساب الاجور فى حساب العمليات الجارية (د/٢٨١) بجصل  
حساب الاجور دائنا وحساب العمليات الجارية مدينا .

## ٦ - معالجة الأخطاء فى صرف واحتساب الاجور :

قد تحدث أخطاء فى احتساب اجور العاملين او عند صرفها مما يؤدي  
الى صرف الاجور بالنقص او بالزيادة . وفى حالة صرف الاجور بالنقص  
لا تختلف القيود عن قيود الاستحقاق والصرف السابقة حيث يجعل حساب  
الاجور مدينا وحساب المصروفات الجارية والتخصيصية المستحقة وحسابات  
الاستقطاعات المختلفة دائنا بقيمة الفرق ثم تجرى قيود الصرف كالمادة وتتبع  
هذه الطريقة اذا تم اكتشاف الخطأ فى نفس السنة المالية .

اما اذا تم اكتشاف الخطأ فى فترة مالية لاحقة وكان الخطأ بالنقص فإن  
الفيد يكون كالآتى فى الفترة المالية الذى تم اكتشاف الخطأ فيها :

xxx	من د/ مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥/د
	الى مذكرتين :	
xx	د/ الاجور المستحقة	٢٧٤١/د
xxx	د/ (حسابات الاستقطاعات المختلفة)	٠٠٠/د

ويثبت قيد الدفع كالمادة .

اما اذا كان الصرف بالزيادة فإن الزيادة تعتبر بمثابة سلفة للعامل يتم  
استقطاعها من اجوره المستحقة عن الفترات التالية لاكتشاف الخطأ اذا لم  
يقوم العامل بسدادها نقداً عند المطالبة بها . وقد يكشف الخطأ فى نفس  
السنة المالية او فى سنوات لاحقة . وفى الحالة الاولى يتم اثبات الفيد الآتى:

xxx	من د/ مدينين متنوعين	١٦٢/د (١)
-----	----------------------	-----------

(١) يمكن تحميل القية على حساب الارصدة المدينة الأخرى (د/١٧٢)  
بدلا من حساب المدينين المتنوعين - سلف للعاملين .

١٦٢٢/د	د/سلف للعاملين
٢١١/د	xxx الى د/ الأجور التقديرية بقية الخطأ .

وفى الدفعة الثانية يتم اثبتت القيد الاتى :

١٦٢/د	من د/ مدين متوعين	xxx
١٦٢٢/د	د/سلف للعاملين	xxv
٤٤٤/د	xxx الى د/ إيرادات سنوات سابقة	

### المبحث الثانى

#### فى

### المزايا العينية والتأمينات الاجتماعية

#### أولاً : المزايا العينية

وتشمل المزايا العينية صامى تكلفة الاغذية والملابس التى تصرف للعاملين وصامى تكلفة نقل العاملين و تكاليف العلاج الطبى والخدمات الترفيهية والاجتماعية والرياضية . وتكاليف السكن المجانى واية مزايا عينية اخرى .  
ويجب مراعاة الاتى بصدد المزايا العينية :

١ - انها تشمل صامى تكلفة السلعة او الخدمة المقدمة للعاملين اى بعد خصم مساهمة العاملين فى تكلفة السلعة او الخدمة .

٢ - انها لا تحتوى على السلع والخدمات التى تستلزمها طبيعة العمل كالملابس الواقية والوجبات الغذائية ببعض الصناعات التى تلزم للحفظ على صحة العمال ووقايتهم من اخطار الصناعة وتكاليف نقل العمال من مراكز التجمع الى مقر الوحدة حيث نعتبر هذه من عناصر المستلزمات المختلفة .

وتقوم الوحدة الانتصانية بتقديم المزايا العينية إما بواسطة الغير أو عن طريق أجهزة الوحدة .

« وفى الحالتين تحمل المزايا العينية بالمصروفات والتكاليف سواء كانت »  
 « أجور تصرف لعمالين مخصصين لخدمة مجهود العاملين كاجر الأطباء ، »  
 « وأجور السائقين لمسيارات نقل العاملين، والمستلزمات السلعية للشراء »  
 « خصيصا لخدمة العاملين والمستلزمات الخفيفة والمصروفات الجارية »  
 « المتعلقة بالمزايا العينية » (١) .

وسنقوم بمعالجة الإثبات الدفترى للمزايا العينية الذى يتم تقديمها بكل من الطريقتين :

#### ١ - تقديم المزايا العينية بواسطة الغير :

ويتم توسط حساب الموردين فى هذه الحالة لإثبات استحقاق تكلفة المزايا العينية (ويرى البعض توسط حساب الاجور المستحقة - ولكننا نؤيد اتباع طريقة توسط حساب الموردين اسوة بما حدث بمسود الحصول على سلع وخدمات أخرى من الغير ) .  
 ويكون قيد الاستحقاق فى هذه الحالة كالآتى :

٢١/هـ	من هـ/ الاجور	xxx
٢١٢/هـ	هـ/ مزايا عينية	
٢٦١/هـ	الى هـ/ الموردين	xxx
اثبات استحقاق مواتر موردى المزايا العينية المقبة		
للعاملين من الفترة ....		

(١) النظام المحاسبى الموحد - الجزء الأول - ص ٨٢ .

وعند خصم مساهمة العاملين فى المزايا العينية يجرى اثبات القيد الآتى :

٢١/د	من د/ الاجور	xxx
٢١١/د	د/ الاجور التقديرية	
	الى مكسورين	
٢٧٤١/د	د/ الاجور المستحقة	xxx
٢١/د	د/ الاجور	xxx
٢١٢/د	د/ المزايا العينية	
	د/ ....	

ويجعل حساب الاجور التقديرية لدينا وحساب المزايا العينية دائنة بقيمة مساهمة العاملين فى تغطية تكاليف المزايا العينية .

ويتم اثبات قيد الدفع للموردين كالمعادة عن طريق جمل حساب الموردين لدينا وحساب البنك تمويل نشاط جارى دائما .

## ٢ - تقديم المزايا العينية عن طريق اجهزة الوحدة :

بعد حصر تكلفة المزايا العينية من عناصر التكاليف المختلفة (مثل اجور العاملين فى مراكز الخدمات الاجتماعية والمستلزمات السلبية التى تصرف من مخازن الوحدة للاستخدامات فى مراكز خدمة العاملين والمستلزمات الخدمية لهذه المراكز واهلاك الاصول المخصصة لمراكز خدمة العاملين وايضالرات المبائى اللازمة لمراكز خدمة العاملين وما الى ذلك ) يجرى اثبات القيد الآتى:

٢١٢/د	من د/ الاجور - مزايا عينية	xxx
	الى مكسورين	
٢١١/د	الى د/ الاجور التقديرية	xxx
٢١٢/د	الى د/ مساهمة الوحدة فى التأمينات	xxx

٢٢/٥	الى /٥ المستلزمات السلمية	xxx
٢٣/٥	الى /٥ المستلزمات الخدمية	xxx
٢٥/٥	الى /٥ مصروفات تحويلية جارية	xxx

اثبت اجمالى تكليف المزايا العينية للمعاملين من الفترة...

وعند استقطاع مقابل مساهمة المعاملين فى المزايا العينية من الاجورة النقدية يتم اجراء قيد بسائل للتقيد التالى فى الحالة الاولى .

## ٢ - تسوية واقفال حساب المزايا العينية فى آخر الفترة :

تتم تسوية حسابات المزايا العينية فى آخر الفترة بحيث تتصل السنة المالية بصافى تكلفة المزايا العينية المتعبة خلالها بصرف النظر عن دفع القيمة من عبءه ثم يقلل حساب المزايا العينية فى حساب العمليات الجارية بجعل التالى (٢٨١/د) مدينًا والاوّل (٢١٢/د) دائنًا .

## ثانيا : مساهمة الوحدة فى التأمين والمعاشات والتأمين الصحى :

يتحمل العامل بحصة معينة فى التأمينات الاجتماعية ومقابل الانذار كما سبق شرحه بصدد الكلام عن الاجور النقدية كما يقضى قانون التأمينات الاجتماعية بان تتحمل الدولة او الوحدة الانتمائية حصة معينة مقابل مساهمتها فى تأمين الشيخوخة والمجز والوفاء والتأمين الصحى والتأمين ضد اصابات العمل والتأمين ضد البطالة على قوة المعاملين .  
ويتم اثبات حصة الدولة او الوحدة فى التأمينات الاجتماعية بالتقيد الاثرى :

من /٥ مساهمة الوحدة فى التأمين والمعاشات	xxx
٢١٢/٥ والتأمين الصحى	
٢٢٢/٥ الى /٥ دائنين متنوعين	xxx
٢٦٣٥١/د /٥ الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية جارى	
٢٦٣٧/د /٥ الهيئة العامة للتأمين والمعاش	

وعند الذمغ يجعل حساب الهيئة العامة للتأمينات معينا وحساب  
البنك دائنا . ويتم اقتال (د/٢١٢ ) في حساب العمليات الجارية في ذممة  
العام بعد تسوية الأول بفروق مكلفات ترك الخدمة بأجراء القيود الآتية :

من د/ مساهمة الوحدة في التأمينات والمعاشات	×××
والتأمين الصحي	
٢١٢/د	
الى د/ الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية مقابل	×××
مكلفات ترك الخدمة	
٢٦٢٥٢/د	
تيد فروق المكلفات عن ترك الخدمة عن العام لصاحب	
الهيئة .	

---

من د/ العمليات الجارية	×××
٢٨١/د	
الى د/ مساهمة الوحدة في التأمين	×××
والمعاشات والتأمين الصحي	
٢١٢/د	

---



## الفصل السادس

في

### المصروفات العامة

---

قسم النظام المحاسبي الموحد بند المصروفات العامة التي تظهر في حساب العمليات الجارية الى الاقسام الآتية :

- ١ - المستلزمات السلعية      د/ ٢٢
- ٢ - المستلزمات الخدمية      د/ ٢٣
- ٣ - المشتريات بفرض البيع      د/ ٢٤

وسنعالج الاستحقاقات من كل من فرعى المستلزمات في هذا الفصل تاركين معالجة المشتريات بفرض البيع لكان لاحق من هذا الكتاب .

#### المبحث الأول

فى

#### الاستحقاقات من المستلزمات السلعية

---

وتتمثل فى متطلبات الإنتاج من منتجات وسيطة مثل المواد الأولية والخامات ومواد الوقود والزيوت والقوى الحركية وقطع الغيار ونحوها الصيانة ومواد التعبئة والتغليف وما الى ذلك .

وتظهر حركة المستلزمات السلعية فى حسابات الميزانية الخدمية بها والسابق التعرض لها عند معالجة عمليات المشتريات من المستلزمات السلعية حيث تجمل هذه الحسابات مدينة برصيد اول المدة والمشتريات خلال العام ودائنة بما يتم استخدامه من مستلزمات فى العملية الانتاجية .  
وفىها يلى الحسابات المساعدة والفرعية الخاصة برصيد وحركة

المستلزمات السلعية والحسابات المساعدة والخاصة بالمستخدم منها في العملية الانتاجية :

حسابات ميزانية	حسابات نفقة
حسابات مستلزمات سلعية	حسابات نفقة
١٣١/د	٣٢/د
١٣١١/د خُلمت	٣٢١/د
١٣١٢/د وقبوء	٣٢٢/د
١٣١٣/د قطع غيار ومهملت	٣٢٣/د
١٣١٤/د مواد تعتئة وتغليف	٣٢٤/د
١٣١٥/د مخلفات	٣٢٥/د
..... ادوات كتابية وكتب	٣٢٦/د
..... مياه واناره	٣٢٧/د

ولم يخص النظام حسابات ميزانية للادوات الكتابية والكتب ولا المياه والانارة ، وذلك لعدم امكن تخزين الناثية في العادة ولصفر قيمة الاولى النسبية، مما يجعل تحميل العمليات الجارية بما يشتري منها ببائنة امر غير مكروه .

وتبين حسابات الميزانية الخاصة بالمستلزمات السلعية (وهي حسابات اصول ) — كما سبق القول — رصيد الموجود منها في بداية العام وحركة العام من مشتريات ومستلزمات منصرفة للعملية الانتاجية .

وتبين حسابات النتيجة الخاصة بالمستلزمات السلعية (وهي حسابات استخدامات) قبية المنصرف من المخازن للعمليات الانتاجية خلال العام وهي في ذلك تمثل مراكز تجميع لتكلفة الانتاج من المستلزمات السلعية على مدار العام يتم اقفالها في النهاية في حساب الصليات الجارية .

ونبما يلي مثال تطبيقي يبين خطوات اثبات المستخدم من المستلزمات السلعية في الدفاتر :



## مشمس :

تبين لك من محص ميزان المراجعة الخاص بشركة القاهرة للصناعات الكيماوية وجود الارصدة المدفئة الآتية فى نهاية شهر ابريل ١٩٧٠ .

رقم الحساب	اسم الحساب	جنيه
٢٢١/ح	خايبك	٢٣ر٠٠٠
٢٢٢/ح	وقود وزيوت	٧ر٠٠٠
٢٢٣/ح	قطع غيار ومهمات	٤٥٠٠
٢٢٤/ح	مواد تعبئة وتغليف	٤٥٠٠
٢٢٧/ح	مياه وانارة	١ر٠٠٠

كما بلغت مجاميع الصادر فى يومية المخازن عن شهرى مايو ويونيو :

ما يأتى :

رقم خاتمة حساب	يونيو	مايو
٢٢١/ح	٢٥٠٠ خايبك	٣٠٠٠
٢٢٢/ح	١٢٠٠ وقود وزيوت	١٠٠٠
٢٢٣/ح	١٠٠٠ قطع غيار ومهمات	١١٥٠٠
٢٢٤/ح	١٣٠٠ مواد تعبئة وتغليف	٥٠٠
٢٢٥/ح	مخلفات	٥٠٠ ...

كما بلغت غوائير المياه والانارة ١٠٠ جنيه من شهر مايو ، ١٢٠٠ جنيه من شهر يونيو، والمطلوب اجراء القيود الدفترية اللازمة لاثبت الاستخدامات من شهرى مايو ويونيو وكذلك تحويل حسابات العمليات الجارية بالاستخدامات من المستزمات السلعية للصام . اذا علمت .

١ - ان نتيجة الجرد الفعلى للمخازن اسفرت عن :

« نقص رصيد الخايبات الفعلى عن الرصيد الدفترى بمبلغ ١٢٠٠ جنيه بيتها :

٨٠٠ جنيه عجز طبيعى .

١٠٠ جنيه ناتج عن أهمل احد موظفى المخازن .

٣٠٠ جنيه عجز غير طبيعى لم يمكن تحديد المسئول عنه .

« زيادة رصيد مخازن مواد التعبئة والتغليف القطعى عن الرصيد الدفترى بمبلغ ٢٠٠ جنيه منها ١٠٠ جنيه تمثل زيادة طبيعية .

« تطابق ارسدة باقى المخازن مع الجرد القطعى .

٢ — ان المشتريات من الادوات المكتبية والكتب خلال العام بلغت قيمتها ٢٠٠ جنيه وقد تم تحميل مخازن المواد والمهمات المتنوعة بالقيمة من طريق الخطا وتم صرفها من المخزن للاقسام المختلفة عن طريق الكونسلات صرف معتدة .

٣ — انه تم ارجاع ما قيمته ٥٠٠ جنيه من الخامات و ٣٠٠ جنيه من مواد التعبئة المنصرفة للعمليات الصناعية خلال شهر يونيو .

**اولا : قيد صادر المخازن من المستلزمات السلعية عن شهرى مايو ويونيو :**

عند صرف المستلزمات السلعية للعمليات الانتاجية من المخازن تقيد اذونات الصرف فى خاتمت الصادر من يومية المخازن كما تستخدم هذم الاذونات ( او مجموع خاتمت الحسابات الفرعية ان وجدت فى يومية صادر المخازن ) فى القيد بالحسابات الفرعية للاستخدامات من المستلزمات السلعية المختلفة . وفى نهاية الشهر يتم تجميع هذه الخاتمت ويجرى تحميل حسابات الاستخدامات بما يتم صرفه من المخازن خلال الشهر عن طريق اجراء القيد الشهرى للخص صادر المخازن .

ويظهر هذا القيد عن شهر مايو ويونيو فى المثال تحت البحث كالاتى :

مايو يونيو  
مدین دائن مدین دائن

من د/ المستقرات السلعية	٣٢/٥		
د/ الخلفات	٢٥٠٠	٣٠٠٠	٣٢١/٥
د/ الوقود والزيوت	١٢٠٠	١٠٠٠	٣٢٢/٥
د/ قطع الغيار والمهمات	١٠٠٠	١٥٠٠	٣٢٣/٥
د/ مواد التعبئة والتغليف	١٢٠٠	٥٠٠	٣٢٤/٥
د/ مياه وألره	١٢٠	١٠٠	٣٢٧/٥
د/ المخلفات	٥٠٠	٠٠٠	٣٢٥/٥

الى منكورين

الى د/ المخزون	١٢/٥		
الى د/ مخزن المستقرات السلعية	١٢١/٥		
مخزن الخلفات	٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٢١١/٥
مخزن الوقود والزيوت	١٢٠٠	١٠٠٠	١٢١٢/٥
مخزن قطع الغيار والمهمات	١٠٠٠	١٥٠٠	١٢١٣/٥
مخزن مواد التعبئة والتغليف	١٢٠٠	٥٠٠	١٢١٤/٥
مخزن المخلفات	٥٠٠	٠٠٠	١٢١٥/٥
الى د/ الموردین	١٢٠	١٠٠	٢٦١/٥

ويجب مراعاة ان النظام المحاسبي الموحد تطلب تقويم المخزون من المستقرات ( فيما عدا المخلفات ) والمنصرف منها للعمليات الصناعية على اساس التكلفة محسوبا عن طريق استخدام المتوسط المتحرك طبقا للمعاملة الآتية :

$$\text{المتوسط المتحرك} = \left\{ \begin{array}{l} \text{قيمة رصيد المخزون قبل الإضافة} + \text{قيمة الإضافة} \\ \text{كمية رصيد المخزون قبل الإضافة} + \text{كمية الإضافة} \end{array} \right\} \text{ لتكلفة الوحدة .}$$

**ثانيا : تسوية حسابات الاستخدامات من المستلزمات السلعية بالمرتجمات للمخازن :**

عند رد المستلزمات السابق صرفها للصناعة لأي سبب من الاسباب للمخازن تثبت عملية الرد بقيد عكسي ، يجعل فيه حساب المخزن المختص مدينا وحساب المستخدم من المستلزمات السلعية دائنا .

ويظهر هذا القيد في المثال تحت البحث كالآتي :

٨٠٠	من د/ مخازن المستلزمات السلعية	١٣١/د
٥٠٠	د/ مخزن الخامات	١٣١١/د
٣٠٠	د/ مخزن مواد التعبئة والتغليف	١٣١٤/د
٨٠٠	الى د/ المستلزمات السلعية	٢٢/د
٥٠٠	د/ الخامات	٢٢١/د
٣٠٠	د/ مواد التعبئة والتغليف	٣٢٤/د
اثبتت مرتجمات الصناعة للمخازن من شهر يونيو ١٩٧٠		

**ثالثا : تسوية الحسابات بنتيجة الجرد الفعلي :**

يعتبر العجز الطبيعي في مخزون المستلزمات السلعية عنصرا من عناصر تكلفة الانتاج المستخدم لهذه المستلزمات ، لما العجز الغير طبيعي فلا يعتبر من تكلفة الانتاج ويسرى على الزيادة ما يسرى على العجز ، حيث يمثل الزيادة الطبيعية تخفيضا من تكلفة الانتاج ولا تسوى الزيادة الغير طبيعية في حسابات الاستخدامات .

وفيما يلي قيود اثبات العجز والزيادة في المثال تحت البحث :

**\* عجز للخامات :**

من ملكـوريـن		
٨٠٠	من د/ المستلزمات السلعية	٢٢/د
	د/ الخـامـات	٢٢١/د
١٠٠	من د/ سـلـيـات العـابـلـين	١٦٢٢/د
٢٠٠	من د/ الخـسـائـر الراسـمـالـية	٢٦٤/د
١٢٠٠	الى د/ مخـازن المستلزمات السلعية	١٣١/د
	د/ مخـزن الخـامـات	١٣١١/د

#### \* زيادة مواد التـمبـنة والتـغـلـيـف :

٢٠٠	من د/ مخـازن المستلزمات السلعية	١٣١/د
	د/ مخـزن مواد التـمبـنة والتـغـلـيـف	١٣١٤/د
الى ملكـوريـن		
١٠٠	الى د/ المستلزمات السلعية	٢٢/د
	د/ مواد تمبنة وتغليف	٢٢٤/د
١٠٠	الى د/ ايرادات متنوعة	٤٤٦/د

#### رابعا : معالجة الاستخدامات بخلاف المخزون :

تد تقوم الوحدة بالحصول على مستلزمات سلعية لاستخدامها في العمليات الصناعية مباشرة وذلك لعدم امكان تخزينها كما هو الحال في المياه والاثارة والقوى الكهربائية الموردة للوحدة من طريق وحدات متخصصة، او لصاله قيمتها النسبية كالأدوات الكتابية والطبوعات او لعدم الحاجة اليها بصورة دورية او على فترات متقاربة . وفى كل من هذه الحالات تحمل حسابات الاستخدامات مباشرة بالمستلزمات السلعية الموزدة بتكلفتها وتضاف القيمة لحساب المورد .

خامسا : تصحيح خطأ قيد الأدوات الكتابية والكتب على حساب مخـازن المواد والمهـمـلـت المتـنـوعـة .

يجرى التقيد الآتى لاثبت تصحيح معالجة الادوات الكتابية والكتب من طريق الخطأ .

---

٢٢/٥	من د/ المستقرات السلعية	
٢٢٦/د	د/ ادوات كتابية وكتب	٣٠٠
٢٢/٥	الى د/ المستقرات السلعية	
٢٢٢/د	د/ قطع فيار ومهمات	٢٠٠
قيمة الادوات الكتابية والكتب المشتراة خلال المابواتى		
حملت خطأ لمخزن المواد والمهمت المتوقعة وصرفت من		
المخزن على أنها من المواد والمهمات .		

---

سادسا : اقفال حسابات الاستخدامات من المستقرات السلعية فى نهاية العام :

يتم اقفال ارصدة حسابات الاستخدامات المقررة من د/ ٢٢ بعد تسويتها بنتائج الجرد وتصحيح الاخطاء وما الى ذلك فى حساب العمليات الجارية (د/٢٨١) عن طريق جعل الاخير مدينا وحسابات الاستخدامات المخطئة دائنا .

وفى القال تحت البحث يتم اثبتت هذا التقيد كالاتى ٢

---

٢٨١/٥	من د/ العمليات الجارية	٥٢٦٢٠
٢٢/٥	الى د/ الاستخدامات من المستقرات السلعية	٥٢٦٢٠
٢٢١/د	د/ الخالصات	٢٨٨٠٠
٢٢٢/د	د/ الوقود والزيوت	٨٩٠٠
٢٢٣/د	د/ قطع الفيار والمهمات	٦٧٠٠
٢٢٤/د	د/ مواد التبعئة والتنظيف	٦٣٠٠
٢٢٥/د	د/ المخططات	٥٠٠
٢٢٦/د	د/ ادوات كتابية وكتب	٣٠٠

١٣٢٠ ح/ مياه وانلره ٢٢٧ /ح

تحصيل حساب العمليات الجارية بقيمة المستلزمات  
السلمية المستخدمة فى العمليات الانتاجية خلال العام.

### سابعا : الحالات الخاصة :

#### ١ - مواد التهيئة والتخفيف المتداولة :

فرق النظام المحاسبى الموحد بين مواد التهيئة والتخفيف المستهلكة (ح/٣٢٤١)،  
ومواد التهيئة والتخفيف المتداولة (ح/٣٢٤٢) وهى من حسابات الاستخدامات  
التي يقابلها فى حسابات الميزانية (ح/١٣١٤١) ، (١٣١٤٢) على التوالى .  
ولا يترتب على المعالجة الدفترية لحسابات مواد التهيئة والتخفيف المستهلكة  
اى مشاكل خاصة حيث لا تسترد الوحدة هذه الموحد بعد استعمالها وتبقى  
عليها الحالة العامة السابق شرحها بصدد الصرف من المخازن والتحويل  
لحساب العمليات الجارية .

اما حساب مواد التهيئة والتخفيف المتداولة (ح/٣٢٤٢) فيشمل حساب  
يتم استهلاكه من مواد التهيئة والتخفيف التى تستعملها الوحدة الاقتصادية  
اكثر من مرة مثل زجاجات تهيئة المياه الغازية والبيرة وزجاجات اللبن  
المبستر والصناديق الخشبية وما الى ذلك . ويتم صرف هذه اللوات من  
المخازن للصناعة لتهيئة المنتجات فيها ويتم بيع المنتج للصيول داخل العبوة  
على ان تسترد الوحدة العبوات الفارغة فيها بعد .

وتتخذ الدورة العامة لمواد التهيئة والتخفيف المتداولة الخطوات الآتية :

#### • عند صرف المواد للصناعة :

يجعل حساب مواد التهيئة والتخفيف المتداولة (ح/٣٢٤٢) مدينا  
وحساب مخزن مواد التهيئة والتخفيف المتداولة (ح/١٣١٤٢) دائريا

✽ عند تحميل العميل بتأمين الفوارغ :

xxx من د/ الملاء ١٦١ /د  
xxx الى د/ تأمينات للغير ٢٦٢١/د

✽ عند استرداد الفوارغ :

xxx من د/ تأمينات للغير ٢٦٢١/د  
الى مذكورين

الى د/ الملاء (بقية التأمين على الفوارغ المستردة

سليمية ) ١٦١/د

xxx الى د/ مواد تعبئة وتغليف متداولة (بقية

التأمين على الفوارغ النالفة او الغير مستردة) د/ ٣٢٤٢

✽ تسوية الحساب في نهاية العام :

يجرى حصر الفوارغ المنصرفة من المخازن والمحمل بها حساب مواد  
النسبة والتغليف المتداولة (د/ ٣٢٤٢) وتقدر قيمتها في نهاية العام وتسوى  
عن طريق محول المخازن بقيمتها بالفيد الاتي :

xxx من د/ مخازن مواد تعبئة وتغليف متداولة د/ ١٣١٤٢  
xxx الى د/ مواد تعبئة وتغليف متداولة د/ ٣٢٤٢

✽ اقفال الحساب في حساب العمليات الجارية :

يجعل حساب العمليات الجارية مدينًا (د/ ٢٨١) بقيمة الرصيد  
المبقي في حساب مواد التعبئة والتغليف المتداولة (د/ ٣٢٤٢) والاخر دائنًا.

٢ - المخلقات :

قد يتم صرف كميات من المخلقات للعمليات الانتاجية خلال العام لاعادة



لإستخدامها فى الإنتاج . وقد نص النظام المحاسبى الموحد بصدد مخزن المخلّفات على الآتى :

« يظهر هذا الحساب /د/ ١٣١٥ - (مخزن المخلّفات) حركة المخلّفات »  
« ويتم تقديرها على أساس متوسط أسعار البيع فى العام السابق ، »  
« ويجعل لدينا بقيمة المخلّفات فى أول الفترة المالية ، ويحمل بالقيمة »  
« التقديرية للمخلّفات من النشاط الإنتاجى أو المخلّفة من المشتريات »  
« خلال العام : ويجعل دائماً بما يتم بيّمه من هذه المخلّفات خلال العام » (١)  
وقد خصص النظام المحاسبى الموحد /د/ ٣٥٢ لحصر قيمة الإستخدامات من المخلّفات فى العملية الإنتاجية .

ولا تختلف قيود صرف المخلّفات للإنتاج وقيود التسوية بالترجمات والأخطاء وقيود الإحتلال فى حساب العمليات الجارية من القيود المتعلقة ببقاى الإستخدامات من المستلزمات السلمية - ولكنها تختلف فى طريقة التقويم حيث تقوم بمتوسط أسعار بيع المخلّفات من العام السابق وليس على أساس المتوسط المتحرك للتكلفة كما هو الحال فى بقاى الإستخدامات من المستلزمات .

### ٣ - الرسوم الجبركية على المستلزمات السلمية :

اتتضى النظام المحاسبى الموحد - وفاء بمتطلبات رسم السياسة الاقتصادية العامة للدولة من بيانات - ضرورة فصل الرسوم الجبركية على المستخدم من المستلزمات السلمية من بقاى عناصر التكلفة . ولتحقيق هذا الهدف يمكن تصميم حسابات الصنف بالاستناد المخازن بحيث يتم فصل الرسوم الجبركية على المخزون السلمى من مستلزمات الإنتاج من بقاى التكاليف. ويتحدد صلاخ المخازن للعمليات الصناعية حينئذ بإجراء التقيد الآتى:

---

(١٤) النظام المحاسبى الموحد - الجزء الأول - ص ٦٤ .

## من مذكورين

×××	من د/ المستلزمات السلعية (القيمة بدون رسوم جمركية) د/ ٢٢
×××	من د/ الرسوم الجمركية على المستخدم في الإنتاج د/ ٢٥١١
×××	الى د/ مخزون المستلزمات السلعية د/ ١٢١
	قيمة المستلزمات السلعية المنصرفة من المخازن بموجب
	اذن صرف رقم — أو بموجب ملخص يومية الصادر
	عن شهر —

ولكنه مراعاة لما قد يكون هناك من صعوبات بصدد فصل الرسوم الجمركية على المستخدم في الإنتاج عن كل اذن صرف يتم صرفه من المخازن فقد اقتضى النظام تسوية الرسوم الجمركية مع حساب المستلزمات في نهاية الفترة بحيث يتم فصل الرسوم الجمركية على المستخدم من المستلزمات بصفة اجبالية عن طريق المعادلة الآتية :

[ الرسوم لاجمركيا على المخزون اول المدة + الرسوم الجمركية على واردات المدة - الرسوم الجمركية على المخزون آخر المدة = الرسوم الجمركية على المستخدم في الإنتاج خلال ادة ] . ويتم الصرف من المخازن للإنتاج كالمادة ويجرى القيد الآتي في نهاية الفترة لفصل الرسوم الجمركية عن باقى تكاليف المستخدم .

×××	من د/ الرسوم الجمركية على المستخدم د/ ٢٥١١
×××	الى د/ المستلزمات السلعية د/ ٢٢
	تسوية المستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج بقيمة
	الرسوم الجمركية على المستخدم خلال الفترة .

ثم يقلل حسابى المستلزمات السلعية ( د/ ٢٢ ) والرسوم الجمركية على المستخدم ( د/ ٢٥١١ ) في حساب العمليات الجارية ( د/ ٢٨١ ) كالمادة.

## المبحث الثاني

### فـى

#### الاستخدامات من المستلزمات الخدمية

المستلزمات الخدمية هى قيمة ما تحمله الوحدة مقابل الخدمات التى يؤديها الغير للوحدة والتى تلزم للمعاملات الانتاجية المخططة، وقد حدد النظام المحاسبى الموحد عناصر هذه الاستخدامات فى الآتى :

١ - مصروفات الصيغة (د/ ٣٣١) وتشمل مصروفات صيانة المجزى المائية والمباني والانشاءات والمرافق والشبكات والطرق والآلات والمعدات ووسائل النقل والاثاث ومعدات المكاتب وما الى ذلك ، وقد خصص النظام لكل من هذه العناصر حسابا فرعيا مستقلا .

٢ - مصروفات التشغيل لدى الغير ومتاولى الباطن د/ ٣٣٢

٣ - خدمات الابحاث والتجارب د/ ٣٣٣

٤ - النشر والاعلان ومصروفات الطبع والدعاية والاستقبال د/ ٣٣٤

٥ - النقل والانتقالات العامة المواصلات د/ ٣٣٥

٦ - تاجير المعدات ووسائل النقل .. د/ ٣٣٦

٧ - تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات د/ ٣٣٧

٨ - المصروفات الخدمية المتنوعة (د/ ٣٣٨) مثل التليفن (فيها عدا

العمالين ومستلزمات الانتاج ) وعمولة ومصروفات البنك والفرائب والرسوم المدفوعة لحكومت اجنبية ... الخ .

#### القيود الدفترية :

ولا تختلف طريقة اثبات المستلزمات الخدمية وتحصيل حساب العمليات الجارية بها فى نهاية العام عما سبق شرحه بصدده المستلزمات السلعية من المياه والانتارة والقوى الكهربائية فيوسط حساب الموردين لغيد الاستحقاق ويجرى قيد السداد كالمادة .

**قواعد الاستحقاق يجرى اثبات القيد الآتى :**

×××	من د/ المستلزمات الخدمية	٢٢/د
	د/ ( على حصة نوع الخدمة ) د/	
×××	الى د/ الموردين	٢٦١ /د
	د/ ( على حسب القطاع ) د/	

**وعند المسداد يتم اثبات القيد الآتى :**

×××	من د/ الموردين	٢٦١/د
	د/ ( على حسب القطاع ) د/	
×××	الى د/ البنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١/د

ولا تختلف طريقة الاثبات السابقة سواء كان الحصول على الخدمة يتم نقدا او بالاجل .

**• تسوية الحسابات فى نهاية العام .**

حتى يمكن تحميل الفترة المالية بتكلفة المستلزمات الخدمية التى تم انفاقها فى سبيل الحصول على انتاج الفترة يجب تسوية زيات المستلزمات بها يكون مستحقا وبالمدفوعات المقدمة .

**\* المستلزمات الخدمية المستحقة :**

قد تقوم الوحدة بالحصول على خدمات خلال السنة دون ان تتسلم فواتير الموردين وذلك لاسباب كثيرة منها دورية الفواتير او ارسال الفاتورة عند الانتهاء من الخدمة وما الى ذلك ولما كتلت الفواتير هى فى الواقع مستند قيد الاستحقاق فقد يرى البعض عدم امكان توسيط حساب الموردين بشئ

الخدمات المستحقة للمقر والتي لم ترد عنها فواتير وهذا في الواقع هو ما جرى عليه العرف المحاسبي .

ولكن بالقياس على ما اقتضاه النظام بضرورة توسيط حساب الموردين لاثبات استحقاق الخدمات حتى لو كان الحصول عليها يتم نقدا فإنه يمكن القول ان قيد الخدمات المستحقة لحساب الموردين يتم عند اداء الخدمة بصرف النظر عن استلام الفواتير حيث تعتبر هذه في الواقع مستحقات الدفع وليس مستندا للاستحقاق وان الانتظار بقيد الاستحقاق لحين استلام الفواتير ما هو في الواقع الا شذوذ من قاعدة لاستحقاق يسهل من عمل المحاسب .

وبالتالي فإنه عند تحديد المستلزمات الخدمية المستحقة في نهاية العام يجرى اثبات القيد الآتي :

---

×××	من د/ المستلزمات الخدمية	د/ ٢٢
	د/ ( على حسب نوع الخدمة )	د/
×××	الى د/ الموردين	د/ ٢٦١
	د/ ( على حسب القطاع )	د/
اثبات المستلزمات الخدمية المؤداة للوحدة والتي لم يتم استلام فواتير عنها بعد .		

---

#### ✱ المستلزمات الخدمية المدفوعة مقدما :

يتم اثبات القيد الآتي لتسوية المستلزمات الخدمية المدفوعة مقدما مثل الاشتراكات السنوية ومصرفات التأمين والإيجارات المقدمة لمعدات المكتب وما الى ذلك .

××× من د/ ارسدة مدينة أخرى ١٧٢/د  
 ××× الى د/ المستلزمات الخدمية ٢٣/د  
 د/ ( على حسب نوع الخدمة ) د/

ويلاحظ اننا لم نخصم بالقيمة على حساب الموردين حيث ان القيمة غير مستحقة قبل الموردين .

### انقصال الحسابات في حساب العمليات الجارية :

لا تختلف قيود الانقصال الخاصة بالمستلزمات الخدمية عن قيود انقصال المستلزمات السلمية حيث يجعل حساب العمليات الجارية (د/ ٢٨١) لدينا وحساب المستلزمات الخدمية ( د/ ٣٣ ) دائننا .

هذه هي القواعد العامة فيما يتعلق بالاستخدامات من المستلزمات الخدمية وستتناول فيما يلي بعض عناصر المستلزمات الخدمية بقليل من التفصيل .

### اولا مصروفات الصيانة

تقضى النظام الحاسبى الموحد بشأن مصروفات الصيانة والعمرات الدورية للاصول خلال عمرها الانتاجى ان تراعى العدالة فى توزيع هذه المصروفات على الفترات المالية المستفيدة من خدمات الاصل فى العملية الانتاجية وبالقائى فقد اوجب النظام « تخصيص مبلغ ثابت لهذا الغرض »  
 « تحمل به تكاليف الفترة المالية (حساب العمليات الجارية) واذا كان «  
 «رصيد هذا المخصص فى نهاية الفترة المالية لدينا يحل على تكليف الفترة» .  
 « اما اذا كان الرصيد دائننا يرحل كمصروفات مستحقة فى الميزانية »  
 «وبعاد انظر ثوريا فى مدى تناسب معدل مصروفات الصيانة مع مصروفات «  
 « الصيانة الفعلية » (١) .

(١) النظام الحاسبى الموحد - الجزء الاول - ص ١١٠ .

ويتم تخصيص المعدل التقديرى لمصروفات الصيانة فى بداية الفترة المالية ويتم تسوية الفرق بين المخصص والمصروفات الفعلية فى نهاية العام.

ويقتصر استخدام حساب مصروفات الصيانة (٣٣١/د) اذن على أعمال الصيانة التى يتم اسنادها الى الغير . اما اعمال الصيانة التى تتم داخليا فقد ترى الوحدة الففرقة بين مصروفات الصيانة الدورية والصغيرة القيمة ومصروفات الصيانة الكبيرة الغنية مثل الممرات الدورية ويتم تحديد معدلات الصيانة المنصوص عليها فى النظام المحاسبى الموحد للحالات الاخيرة ويتم تحميل الاولى مباشرة على المراكز المستفيدة منها .

وعند تكوين مخصص الصيانة فى بداية الفترة يجرى التيد الآتى :

×××	من د/ تحويلات جارية تخصيصية	٣٦/د
	د/ مخصصات (بخلاف الاهلاك) - صيانة	٣٦٧/د
×××	الى د/ المخصصات	٢٣/د
	د/ مخصصات اخرى - صيانة	٢٢٤/د
	تحديد معدل مصروفات الصيانة الكبيرة والممرات الدورية للسنة . . . . .	

ويتم تحميل مصروفات الصيانة الفعلية خلال العام على الحسابات الخاصة بها . وفى حالة قيام الغير بأعمال الصيانة للوحدة الاقتصادية يجعل (د/ ٣٣١) مدينا وحساب الموردين (د/ ٢٦١) دائنا لاثبات الاستحقاق ويتم اثبات السداد كالمادة .

وفى حالة قيام الاجهزة الداخلة للوحدة الاقتصادية بأعمال الصيانة الخاصة بها فان عناصر المستلزمات من اجور ومستلزمات سلمية تدخل ضمن الحسابات النوعية الخاصة بها . ويتم تحليل هذه العناصر على المراكز

المخلطة ومحدد حسه، مصروفات الصيانة لكل منها، فتحمل الاجور الخاصة بعمل  
الصيانة على حساب الاجور ونحمل مواد الصيانة المنصرفة من المخازن على  
حسابات المستلزمات المدفوعة المختلفة ثم يتم تحليل هذه العناصر على  
المراكز المختلفة .

وفي نهاية العام يتم حصر مصروفات الصيانة التي قامت بها اجهزة  
الوحدة الداخلية ومصروفات لصيانة المؤداة للوحدة بمعرفة الغير ويجرى  
انبثاق القيد الآتى :

×××	من د/ مخصصات اخرى — صيانة	٢٢٤/د
	الى مكسورين	
×××	د/ مصروفات الصيانة	٢٣١/د
	( الصيانة المؤداة بمعرفة الغير )	
×××	د/ الاجور النقدية	٣١١/د بحصة اعمال
××	د/ المزايا المعينية	٣١٢/د الصيانة من كل من
×××	د/ التأمينات الاجتماعية	٣١٣/د هذه العناصر
×××	د/ قطع غيار ومهمات	٣٢٣/د من المستلزمات

— ويلاحظ ضرورة تسوية الحسابات بالمستحقات عن الفترة الجارية  
والمقدمات التي تخدم فترات مقبلة قبل اقفالها في حساب المخصصات الاخرى  
وقد يحدث ان يكون مخصص الديانة ( د/٢٢٤ ) غير كاف لتغطية  
مصاريف الصيانة الفعلية مما ينتج عنه وجود رصيد مدين بحساب المخصص  
— ويقفل هذا الرصيد المدين في حساب المخصصات (د/٣٦٧) باجراء  
القيد الآتى :

×××	من د/ المخصصات ( بخلاف الاملاك ) صيانة	٣٦٧/د
×××	الى د/ مخصصات اخرى — صيانة	٢٢٤/د



ولما كان د/ ٣٦٧ من حسابات الاستخدامات فإنه يتم انفاله على  
نهاية العام في حساب العمليات الحارية بإجراء القيد الآتي :

××× من د/ العمليات التجارية ٢٨١/د

××× إلى د/ مخصصات ( بخلاف الإهلاك ) صيانة د/ ٣٦٧

أما إذا كانت قيمة مصروفات الصيانة الفعلية تقل عن المعدل الذي تم  
تخصيصه في بداية الفترة فإن حساب مخصصات أخرى - صيانة (د/ ٢٢٤)  
سيظهر رصيداً دائماً ويظهر هذا الرصيد في جانب الخصوم بالميزانية لكون  
(د/ ٢٢٤) من حسابات الميزانية . وتطبيقاً لنصوص النظام المحاسبي  
الموحد .

ويستهدف النظام المحاسبي الموحد من تحديد معدل ثابت لمصروفات  
الصيانة تحمل به اعباء الفترة توزيع تكلفة الاصل بما فيها تكلفة الإبقاء عليه  
في حالة انتاجية جيدة (تكاليف الصيانة) على حياة الاصل الانتاجية بطريقة  
لا تؤدي الى استفادة الفترات الاولى من عمر الاصل الانتاجي على حساب  
الفترات الأخيرة حيث تزداد تكاليف الصيانة مع التقدم .

ولكنه يعاب على تكوين مخصص بهذا المعدل وتحمل تكاليف الصيانة  
الحقيقية على هذا المخصص بدلا من الحسابات النوعية الخاصة بها عدم تمثيل  
هذه الحسابات لواقع نفقات العملية الانتاجية منها مما يترتب عليه ضرورة  
اعادة تحليل (د/ ٣٦٧) الى عناصره لأغراض المحاسبة القومية (١) .

**ثانياً : مصروفات تشغيل ادى الغير وقاوى الباطن**

قد تقوم الوحدة الاقتصادية بتجهيز بعض منتجاتها لدى وحدات  
اقتصادية أخرى كما قد توكل بعض العمليات الصناعية بالكامل لوحدات

---

(١) انظر « النظرية والتطبيق في النظام المحاسبي الموحد » للأستاذة حافظة  
وواسيلي وعثمان ، بشأن اقتراح في هذا الصدد ص ٢٢٠ .

اقتصادية أخرى وانما يضمن من البطان . مثال ذلك عمليات الصيانة والتجهيز في صناعة الغزل والنسيج . وعلات التركيبات الصحية والكهربائية بالنسبة لصناعة التشبيد والبناء . وقد خصص النظام المحاسبي الموحّد د/ ٣٣٢ بالتزامات الخدمية كراء لتجميع التكاليف والمصاريف التي تدخلها الوحدة مقابل التشغيل لدى الغير ومتاولى الباطن حيث تعتبر هذه من المنتجات الوسيطة اللازمة للعملية الإنتاجية والذي يتم استبعادها بحدود حساب الدخل القومى (١) .

وعند الحصول على خدمات الغير او متاولى الباطن (بها من ذلك من مستلزمات سلمية قد تستخدمها الغير في عمل اداء الخدمة كمواد الصباغة او التركيبات الكهربائية والمستلزمات الخدمية ) لا يجوز ان يحملها الغير في حساب اداء العملية (المكلف بها ) واستحقاق القيمة للغير يجرى اثبات التقييم الاتى :

××× من/ مصروفة تشغيل لدى الغير ومتاولى الباطن د/ ٣٣٢

××× الى د/ الموردين د/ ٣٦١

اثبات فاتورة المورد الخاصة نوع العملية

وعند السداد يجعل حساب المورد من حساب البنك - تمويل نشاط جارى دائن .

وبنم ائتمال حساب معروفة التشغيل لدى الغير ومطارا الباطن في نهاية السنة المالية في حساب العمليات الجارية باجراء القيد الاتى :

(١) لا يدخل في حساب الدخل القومى الا انتجته المنتهية من السلع والخدمات بسعر السوق سواء كانت هذه المنتجات استهلاكية او استثمارية ويضاف اليها التغير في المخزون مقوماً بسعر السوق ايضا .

من د/المعاملات الجارية × × × ٢٨١/د

أعلى د/مصرفات تشغيل لدى الغير ومقاولي الباطن د/٢٢٢ × × ×

أقفل مصرفات التشغيل لدى الغير الخاصة بالسنة المالية بتحويلها على حساب المليات الجارية .

وبلاحظ وجوب نسوية حساب مصرفات التشغيل لدى الغير ومقاولي الباطن بالمصرفات المستحقة او المندفوعة مقدما قبل اقفاله على حساب العمليات الجارية حتى تحول الفترة المالية بها يخصها من مصرفات .

### ثالثا : استأجار المعدات ووسائل النقل

قد تقوم الوحدة باستئجار بعض المعدات والآلات آلات الحاسبة او آلات الكف والحزم والأوناش المتقلة وخيام والكراسي كما تقوم الوحدة باستأجار سيارات النقل من الغير بحيث يتم تشغيل الآلات والمعدات ووسائل النقل المستأجرة وإدارتها بمعرفة اجهزه الوحدة المستأجرة . وقد خصص النظام الحاسبى الموحد الحسابات الآتية لاستأجره الوحدة من معدات ووسائل نقل ( ٢٢٦/د ) :

تأجير آلات حاسبة ٢٢٦١/د

تأجير آلات ٢٢٦٢/د

تأجير خيام وكراسي ٢٢٦٣/د

تأجير وسائل نقل ٢٢٦٤/د

ويقتصر تحميل هذه الحسابات على نفقات استأجار الآلات والمعدات ووسائل النقل من الغير اما الآلات والمعدات ووسائل النقل المملوكة للشركة فان تكلفتها تحمل على حسابات الاستهلاك الخاصة بها .

وقد ينظر التساؤل بخصوص وسائل النقل المستأجرة من كلفة توزيع النفقات الخاصة بها والتي تلزم لتشغيلها من ناحية مثل الرقود والزيوت

وأجور المسائتين والمبايعين وما الى ذلك من ناحية وتكلفة الاستئجار نفسها من ناحية أخرى على الاستخدامات المختلفة لهذه الوسائل .

والواقع ان نفقات التشغيل يتم تحميلها على الحسابات النوعية الخاصة بها فأجور المسائتين نحمل على حساب الأجور والوقود والزيوت نحمل على حساب المستلزمات السلعية الخاصة بها اما القيمة الإيجارية المدفوعة للغير فتقيد على ح/٣٣٦٤ .

اما عن الاستخدامات المختلفة لوسائل النقل المستأجرة فهي تنحصر في:

#### ١ - نقل مستلزمات سلمية وأصول أخرى للداخل :

وقد قضى النظام المحاسبي الموحد في هذا الشأن ان يتحمل الاصل بتكاليف النقل اللازمة لتوصيل الاصل لمخزن الوحدة المشتري . وسواء تم النقل بمعرفة الغير او بوسائل النقل المملوكة للشركة او بوسائل النقل المستأجرة فان الأمر يستدعي تحميل هذه الاصول بتكلفة النقل للداخل . ولا يترتب على ذلك اى اشكال اذا تم النقل بمعرفة الغير . اما اذا تم النقل باستخدام ما تملكه الوحدة من وسائل نقل فان الأمر يقتضى في هذه الحالة تحميل الاصل بما يعادل نفقات النقل التى يلزم دفعها للغير كما لو كان النقل تم بمعرفة الغير على ان يجعل حساب إيرادات متنوعة (ح/٤٤٦) او حساب آخر يتم تخصيصه لهذا الغرض دائما بالقيمة ، حيث أن تكلفة وسائل النقل المملوكة في هذه الحالة اسواء كانت تكلفة تشغيل او استهلاك) يتم تحميلها على الحسابات النوعية الخاصة بها . ولم يتعرض النظام المحاسبي لهذا الموضوع بطريقة واضحة .

ويسرى التطبيق السابق على حالة استخدام وسائل النقل المستأجرة من الغير .

#### ٢ - نقل منتجات الخارج :

وقد قضى النظام المحاسبي الموحد بتحميل حسابى ٤١١٥ (نقل انتاج

تام - مدين ) ٤١٨١٥ ( نقل مبيعات بضائع بفرض البيع - مدين ،  
 بمصاريف نقل المبيعات للخارج على ان يخصم من اجمالي المبيعات بمعدل  
 النوصل لقيمة المبيعات الصافية تسليم مخازن الوحدة البائعة او المنتجة -  
 ويجب ان يسرى ذلك سواء تم النقل بوسائل مستأجرة او بمعرفة الغير .  
 وفي حالة استئجار وسائل النقل لنقل المنتجات للمعلاء يقتضى الأمر اذن  
 الخصم بالقيمة الاجارية ونفقات التشغيل على احد الحسابين المذكورين .  
**٣ - استخدامات مختلفة :**

قد تستأجر الوحدة الاقتصادية وسائل نقل لاستخدامها فسى نقل  
 المستلزمات او المنتجات داخليا لو نقل العمال والموظفين من مراكز التجميع  
 الى مقر الوحدة والعودة وخلافه من الاستخدامات المتنوعة . وفى مثل هذه  
 الحالات يجب ان تحمل الفعية الاجارية ونفقات التشغيل المؤداة بمعرفة  
 اجهزة الوحدة على الحسابات النوعية الخاصة بها . الا ان النظام  
 المحاسبى الموحد تطلب تحميل القيمة الاجارية المستحقة للغير على حساب  
 تأجير وسائل انتقال (د/٣٢٦٤) .  
 ولا تختلف اجراءات اثبات وتسوية واقفال حساب تأجير معدات  
 ووسائل نقل (د/ ٣٢٦ وفروعه) عن الاجراءات العامة بشأن باقى عناصر  
 المستلزمات الخدمية .

### المبحث الثالث

#### فى

#### المشتريات بفرض البيع

يستخدم حساب المشتريات بفرض البيع (د/٢٤) لتحديد تكلفة مشتريات  
 الوحدة الاقتصادية من البضائع بفرض بيعها مباشرة وليس لفرض  
 الاستخدام فى العملية الانتاجية . وقد فرق النظام بين المشتريات الجبلية من

البضائع بغرض البيع (د/٣٤١) والمشتريات الخارجية منها (د/٣٤٢) .  
وقد تم معالجة احراءات اثبات المشتريات المحلية والخارجية بصفة  
علمية فى فصل سابق من هذه الدراسة « معاملات فى المخزون » .  
كما ستقوم بمعالجة النسوبات الخاصة بمشتريات بقصد البيع فيما بعد  
عندما نناقش حركة المخزون من الانتاج النام والبضائع بغرض البيع .  
وقد اقتضى النظام المحاسبى الموحد تحميل حساب المشتريات بغرض  
البيع ، شأنها فى ذلك شأن المستلزمات السلعية من مواد اولية وخامات  
وخلافه ، بثمن الشراء مضافا اليه كل التكاليف حتى تصل البضاعة لمخازن  
الوحدة المشتريه وبعد استبعاد ما تم ارجاعه خلال الفترة من مشتريات  
تلك الفترة .

ويقل حساب المشتريات بغرض البيع فى نهاية الفترة المالية فى حساب  
المعاملات الجارية بجمل الاخير مدنياً والاول دائنياً .

## الفصل السابع

في

### المصروفات التحويلية الجارية

تشمل المصروفات التحويلية الجارية (د/٢٥) طبقاً للنظام المحاسبي  
الموحد على العناصر الآتية :

١ - الضرائب والرسوم السلعية (د/٢٥١) وتشمل :

- \* الرسوم الجمركية على المستخدم في الانتاج د/٢٥١١
- \* رسوم الانتاج د/٢٥١٢
- \* حصة الخزانة د/٢٥١٣
- \* الضرائب الأخرى د/٢٥١٤

٢ - الإهلاك (د/٢٥٢) ويشمل :

الاستخدامات حسب المخصص  
المقابل  
في الميزانية

- \* اهلاك المباني الانشاءات د/٢٥٢٢ د/٢٣١١
- \* اهلاك الآلات والمعدات د/٢٥٢٣ د/٢٣١٢
- \* اهلاك وسائل النقل والانتقل د/٢٥٢٤ د/٢٣١٤
- \* اهلاك المعد والادوات د/٢٥٢٥ د/٢٣١٥
- \* اهلاك الأسس ومعدات المكتب د/٢٥٢٦ د/٢٣١٦
- \* اهلاك الثروة الحيوانية والمائية د/٢٥٢٧ د/٢٣١٧
- \* اهلاك النفقات الأيرادية المؤجلة د/٢٥٢٨ د/٢٣١٨

## ٢ - الأيجارات الفعلية (د/ ٢٥٣) وتشمل :

- \* أراضي فضاء ٣٥٣١/د
  - \* أراضي للاستغلال ٣٥٣٢/د
  - \* مباني سكنية ومخازن وجراجات ٣٥٣٣/د
  - ٣ - فرق الأيجار المحسوب (د/ ٣٥٤)
  - ٥ - فوائد مطلبة (د/ ٣٥٥)
  - ٦ - فوائد خارجية (د/ ٣٥٦)
  - ٧ - فرق الفوائد المحسوبة (د/ ٣٥٧)
  - ٨ - فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج النام ٣٥٨/د
  - ٩ - فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع ٣٥٩/د
- وتشير التسمية الذى اطلقتها النظم المحاسبى الموحد على هذه العناصر مشكلة من حيث يضارب المفهوم الاقتصادى للمصطلح «مصرفات تحويلية جارية» والعناصر والبنود التى نسبها له النظام ، فالمفهوم الاقتصادى للتحويلات يعنى كونها معاملات لا يترقب عليها اضافة للدخل وليست نفس حقيقة الأبر من العناصر اللازمة لانتاجه وبالتالي لا تحتسب من تكاليف هذا الانتاج . فالوارد الاقتصادى المحولة سواء كانت فى صورة عينية او فى صورة نقدية او الالتزام بالتحويل لا ينتج عنها الحصول على مقابل فى صورة مباشرة محددة فى الفترة الجارية .

Unrequired transfers are neither contractual nor quid pro quo in character The funds or goods transferred are, for example, not in exchange for a specified amount of goods or services



**purchased voluntarily or in payment of a loan  
or contractual obligation (١)**

وتعتبر التحويلات أساسا من عناصر التصرف في الدخل وليست من العناصر التحيلية على تكلفة هذا الدخل لكونها لا تساهم في إنتاجه .  
مميزاير التفرقة بين المعاملات الدخيلة والمعاملات التحويلية ان هو مساهمة المعاملة في إنتاج الدخل وتعتبر الضرائب بصفة عامة من المعاملات التحويلية وليست من المعاملات الدخيلة .

وبالنظر الى العناصر المكونة لبند المصروفات التحويلية الجارية في النظام المحاسبى الموحد نجد ان كل العناصر فيها عدا الاول منها والخاص بالضرائب والرسوم السلعية تعتبر في حقيقة الأمر من مكونات الدخل ( الاجبالي ) وليست تحويلا منه او نصرفا فيه طبقا للمفهوم الاقتصادي للتحويلات .

ولما كان من ضمن أهداف النظام المحاسبى الموحد محاولة الربط بين الحسابات على مستوى الوحدة الاقتصادية العاملة والحسابات القومية ، فإن الأمر من يستدعى الالتزام بالتعريف الاقتصادي للمصطلحات المستخدمة في المحاسبة القومية . غير ان النظام فرق بين مكونات هذه العناصر في حساب العمليات الجارية مما يسهل مهمة المحاسب القومى فى تحديد العناصر التحويلية منها . وسنتناول كل من هذه العناصر فيها عدا الإهلاك بقليل من التفصيل في هذا الفصل تاركين موضوع الإهلاك للفصل المقبل .

**أولا : الضرائب والرسوم السلعية**

وتعتبر الضرائب بصفة عامة من المعاملات التحويلية وليست من بنود تكلفة الدخل القومى . ولذلك اقتضى النظام المحاسبى الموحد ضرورة فصل

(1) United Nations: A System of National Accounts, studies in Methods, Series F, No. 2 Rev. 3, p. 127.

الضرائب والرسوم السلعية من رسوم جبركية ورسوم انتاج وغيرها عن  
بأنى سلفه مستلزمات الانتاج انسيبية فى فرض الرسوم .

فكما سبق ورايد بسدد لىسم عن استحداث من المستلزمات السلعية  
لقد انضى نظام المحاسبى الموحد ضرورة فصل الرسوم الجبركية على  
المستخدم فى الانتاج عن باني تكلفة المستلزمات السلعية اللازمة للانتاج  
خلال الفترة . وقد يبد خيفه المعنجه السريه لهذا التبد من الضرائب  
والرسوم السلعية فيها مسبق .

اما عن رسوم الانتاج هى تنمى فيها يفرضه الدوله من رسوم على  
سلع معينه بمناسبه اسائها او بيعها ويحد بها التسرى عند تحديد أسعار  
البيع كونها تكون اى سسر من عناصر الدخايف الأخرى على أن تقيد القيمة  
لحساب اجزئه الدوله المحصنه فى دفاتر الموحده المنتجه او انبئنه . ومد  
حصص نها النظام المحاسبى الموحد حسابان احدهما حساب استحداثات  
١٢٥١٢/١) والثانى من حسابات ليراييه (د/١٢٢١) - مصلحة الجمارك  
- جرى رسوم اساج ونيا إلى القيود المسعفه برسوم الانتاج .

### رسوم الانتاج فى دفاتر المبيعات

١٦١/د	من د/ المصلا	xxx
٤١٢/د	الى د/ مبيعات انتاج تام	xxx
٢٦٢/د	الى د/ دائنين متنوعين	xxx
د/ مصلحة الجمارك - جارى رسوم		
انتاج د/ ٢٦٢٢٢		

### رسوم الانتاج فى دفاتر المشتري :

١٢١/د	من د/ مخازن المستلزمات السلعية	xxx
٢٦١/د	الى د/ الموردين	xxx
بأجمالى القيمة بما فيها رسوم الانتاج .		

## وعند الصرف من المخازن :

××× من د/ المستلزمات السلبية ٣٢/د

××× إلى د/ مخازن المستلزمات السلبية ١٣١/د

## بإجمالي القية بها فيها رسوم الإنتاج :

ثم تسوى رسوم الإنتاج في حساب المستلزمات السلبية بعد تحديد

قيمها على المستخدم في الإنتاج بالمعادلة الآتية :

[ رسوم الإنتاج على المستخدم = رسوم الإنتاج على المشتري + رسوم

الإنتاج على التغير في المخزون ] ويتم ذلك عادة إذا تم فصل رسوم الإنتاج

عن باقي التكلفة في فواتير البائع ، أما إذا لم تظهر رسوم الإنتاج منفصلة

في الفواتير فقد اعفى النظام الوحدة المشتري من فصل رسوم الإنتاج على

المستخدم حيث يصبح ذلك من المتعارف . وفي حالة لمكان الفصليتم إجراء

القيد الآتي في نهاية العام .

××× من د/ المصروفات التحويلية الجارية ٢٥/د

د/ رسوم الإنتاج على المستخدم ٣٥١٢/د

××× إلى د/ المستلزمات السلبية المستخدمة ٣٢/د

ثم يجري القيد الآتي لاقبال (د/ ٣٢) ٢ (د/ ٣٥١٢) في حساب العمليات

الجارية :

××× من د/ العمليات الجارية ٢٨١/د

إلى مذكورين

××× إلى د/ المستلزمات السلبية المستخدمة ٣٢/د

××× إلى د/ المصروفات التحويلية الجارية ٣٥/د

د/ رسوم إنتاج على المستخدم ٣٥١٢/د

ولا نخلف معالجة حسيلة الخزانة (د/ ٣٥١٣) عن المعالجة السابقة بشأن رسوم الانتاج مع اخلال حساب «وزارة الخزانة - حسيلة الخزانة د/ ٢٦٤١» محل حساب « مصنعة الجمرك - جارى رسوم انتاج د/ ٢٦٣٣ » فى التقيد الأول .

### ثانيا : الاجارات الفعلية والمحسوبة

(د/ ٣٥٢ ، د/ ٣٥٤)

تمثل الاجارات عنصرا من العناصر المكونة لعوائد عوامل الانتاج وبالتالي فهى من مكونات الدخل القومى . ولما كان من احد اهداف النظام محاولة الربط بين الحسابات التومية والحسابات على مستوى الوحدة الاقتصادية فان الامر يستلزم تحديد قيمة الاجارات بحيث تتماشى مع وجهة نظر المحاسب القومى لها .

ولما كانت الوحدات الاقتصادية لا تستأجر الاراضى والمباني التى تستغلها فى العملية الانتاجية كلها من الفر حيث تمتلك الوحدات جزءا كبيرا من هذه الاصول وبالتالي لا يستحق عليها للتفسير مقابل للقيمة الاجارية فان العادة جرت فى العرف المحاسبى على عدم احتساب اجارات على هذه الاصول المملوكة . ويؤدى ذلك حتما الى عدم تمثيل الاجارات الفعلية والتى تظهر فى قوائم تكاليف الوحدات الاقتصادية لبند الاجارات من وجهة النظر الاقتصادية . وقد تغلب النظام المحاسبى الموحد على هذه المشكلة عن طريق الزام الوحدات الاقتصادية باحتساب القيمة الاجارية للاصول التى نمتلكها من اراضى ومباني كما لو كانت هذه الاصول مملوكة للغير ومسأجرة منه وتحمل الفرق بين هذه القيمة المحتسبة والهلاك الجارى على الاصول المعنية على حساب « فرق الاجار المحسوب (د/ ٣٥٤) هذا بالاضافة الى استمرار الفترة بينها وبين الاجارات الفعلية (د/ ٣٥٣) » .

## ١ - الإيجارات الفعلية :

الإيجارات الفعلية هو ما يستحق على الوحدة للغير مقابل الانتفاع بخدمات الأصول المستأجرة من أراضى ومباني . وفيها بلى القيود الدفترية الخاصة باستحقاق وتسوية واقفال الإيجارات الفعلية .

✽ عند الاستحقاق :

٢٥٢/د	من د/ الإيجارات الفعلية	xxx
٢٥٢٢/د	د/ إيجارات اراضى استغلال	
٢٥٢١/د	د/ إيجارات اراضى فضاء	
٢٥٢٣/د	د/ إيجارات مباني سكنية ومخازن وجراجات	
٢٦١/د	الى د/ المسوردين	xxx
...../د	د/ على حسب القطاع	
اثبتت الإيجارات المستحقة عن شهر .....		

✽ الدفع : يجرى قيد الدفع كالعادة .

✽ التسوية فى نهاية العام :

يجب تسوية حساب الإيجارات الفعلية فى نهاية العام بالإيجارات المستحقة والتي تخص الفترة والإيجارات المدفوعة مقدما والتي تخص فترات مقبلة قبل اقفاله فى حساب العمليات الجارية .

وفى حالة الإيجارات المدفوعة مقدما يتم اجراء قيد التسوية الآتى :

١٧٢/د	من د/ ارضة مدينة اخرى	xxx
٢٥٢/د	الى د/ الإيجارات الفعلية	xxx

اما اذا تم تطبيق قاعدة الاستحقاق على أسس سليم فانه لا يستلزم الامر التسوية بالإيجارات المستحقة فى نهاية العام . حيث يتم تحميل حساب الإيجارات الفعلية بما يستحق اولا بأول . وعلى اى حال فان قيد

التسوية بالامتدادات المسحقة من لعدم والتي لم تثبت بعد بمسائل قيسد  
الاستحقاق المعادى .

### \* اقفال الإيجارات التولية في حساب العمليات الجارية :

٢٨١/د	من د/ العمليات الجارية	×××
٢٥٢/د	الى د/ الإيجارات التولية	×××

### ٣ - فرق الإيجار المحسوب :

يتم اثبات القود الآتية وتسوية الإيجارات المحسوبة مع حسابات  
الاهلاك وانقالها في حساب العمليات الجارية .

### \* عند تدبير القيمة الاجارية لا نأكلت من راضى وماتى :

تسترد الوحدة بعد تدبير القيمة الاجارية بأسس تقدير الضريبة المفارية  
او على أى اساس آخر بالاتفاق مع المؤسسة . وبعد تحديد القيمة  
الاجارية للاصل يتم تحديد فرق الإيجار المحسوب طبقا للمعادلة الآتية .

القيمة الاجارية المقدرة للاصل - الاهلاك الجارى للاصل = فرق  
الإيجار المحسوب .

### ويتم اثبات القيد الآتى :

٢٥٤/د	من د/ فرق الإيجار المحسوب	×××
٤٤٧/د	الى د/ فرق الإيجار المحسوب	×××

ويلاحظ ان (د/٣٥٤) هو حساب استخدامات بينما (د/٤٤٧) من  
حسابات الموارد . وبالتالي فال فرق الإيجار المحسوب لا يؤثر فى النتيجة  
النهائية للعمليات الجارية من فائض قابل للتوزيع او عجز مرحل . ولكن  
اظهار هذا الفرق بهذه الصورة يسهل من مهمة المحاسب القومى حيث يمكن  
من تحديد القيمة الاجيزيه لانسول المملوكة للوحدات الاقتصادية عن طريق  
المعادلة الآتية .

[ الغية الإيجارية المتدنية للأصل = الإهلاك الحارى للأصل + مسرق  
 الإيجار المحسوب ] هذا والأمر فى الواقع لا يستدعى ذلك حيث يدخل  
 الإهلاك كمعصر مستقل من عناصر مكونات الدخل التومى الإجمالى وبالتالي  
 فإن صفى الإيجارات (وتنبئ فى هذه الحالة فى فرق الإيجارات المحسوب)  
 هو الهدف المرغوب التعرف عليه .

### ✽ الإقلال فى حساب التبعيليات الجارية :

يتم ذلك بقسدين هما :

٢٨١/د	من د/ التبعيليات الجارية	xxx
٢٥٤/د	الى د/ فرق إيجار محسوب	xxx
٤٤٧/د	من د/ فرق إيجار محسوب	xxx
٢٨١/د	الى د/ التبعيليات الجارية	xxx

ويرحل القيد الأول للمرحلة الأولى من حساب التبعيليات الجارية  
 ويرحل القيد الثانى للمرحلة الثانية منه كما سجد شرحه فيما بعد .

### ثالثا : الفوائد و فرق الفوائد المحسوبة

#### ١ - الفوائد المحلية ( ٢٥٥/د ) والفوائد الخارجية ( ٢٥٦/د ) :

يمثل حساب الفوائد المحلية ما تتحمله الوحدة الاقتصادية مقابل  
 استخدام أموال الغير من رعاية الدولة الطبعين ولا اعتباريين ، مثال ذلك  
 الفوائد على القروض طويلة الأجل وقصيرة الأجل والمنوحة للوحدة محليا  
 والفوائد على التسهيلات الائتمانية والإرصدة الدائنة للبنوك .  
 ويمثل حساب الفوائد الخارجية ما تتحمله الوحدة مقابل استخدام  
 أموال الغير من الإقتب كالقروض الأجنبية والتسهيلات  
 الائتمانية المنوحة من هيئات وحكومات أجنبية .

وقد راعى النظام ضرورة التفرقة بين الفوائد المحلية والاجنبية لتسهيل مهمة المحاسب القومى حيث يعتبر صافى الفوائد المحلية عنصرا من مكونات دخول عوامل الانتاج بينما تمثل الفوائد الخارجية تحويلات لعوامل الانتاج الاجنبية .

ويراعى ان الفوائد — سواء كان منها محليا او خارجيا — السبقة على بدىء التشغيل تدخل ضمن النفقات الايرادبة المؤجلة والتي سنناولها بالتشرح فيما بعد .

وعند الاستحقاق بجرى اثبات القيد الآتى :

×××	من د/ الفوائد المحلية	٢٥٥/د
	او من د/ الفوائد الخارجية	٢٥٦/د
×××	الى د/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤/د
	د/ فوائد مستحقة	٢٧٤٢/د

وتسوى حسابات الفوائد بالمستحقات والمدفوعات مقدما فى نهاية العام وتقتل فى حسنب المصاحبات الجارية بالقيد الآتى :

×××	من د/ العمليات الجارية	٢٨١/د
	الى مذكورين	
×××	د/ الفوائد المحلية	٢٥٥/د
×××	د/ الفوائد الخارجية	٢٥٦/د

## ٢ — فرق الفوائد المحسوبة :

فرق النظام المحاسبى الموحد بين الفوائد المستحقة للغير واتى بينها فى البند السابق والفوائد على رأس المال المستثمر بما فيه من الاقتراض من الغير محتسبا على أساس سعر الفائدة الذى تحدده وزارة الخزانة . وقد عرف النظام المحاسبى الموحد رأس المال المستثمر بأنه :

« رأس المال المدفوع والاحتياطيات بما فيها الاحتياطيات المجنبية من ثلثين »



« العلم (معداً احتياطي شراء سندات حكومية) والفائض غير الموزع أو »  
 « المخصصات التي لها طبيعة الاحتياطيات ، والمخصصات المؤجلة »  
 « والمخصصات المجمعة للاستهلاك والقروض طويلة الأجل ، وكل ما »  
 « استخدم في توسيعات الوحدة من تسهيلات ائتمانية ، وارصدة دائنة »  
 « للبنوك وقروض قصيرة الأجل محلية واجنبية ، ويطرح من ذلك »  
 « الخسائر المرحلية »  
 « ويمكن تعريف المال المستثمر من ناحية أخرى بأنه قيمة الأصول الثابتة »  
 « قبل الإهلاك مضافاً إليها أو مطروحاً عنها قيمة الفرق بين الأصول المتداولة »  
 « (بعد استبعاد مقابل احتياطي شراء سندات حكومية) والخصوم المتداولة »  
 « (بعد استبعاد المستخدم من التسهيلات الائتمانية والارصدة الدائنة للبنوك »  
 « والقروض قصيرة الأجل في تمويل توسيعات الوحدة) » (١) .

### ويحتسب فرق الفوائد المحسوبة كالآتي :

الفائدة على رأس المال المستثمر =

رأس المال المستثمر  $\times$  معدل الفائدة الذي تحدده وزارة الخزنة

**ناقصاً :** الفائدة على الأصول المملوكة للشركة والذي تسم احتساب

فرق ايجار محسوب عنها بنفس المعدل .

**ناقصاً :** الفوائد الفعلية على عناصر رأس المال المستثمر والمستحقة للغير .

وفيما يلي مثال توضيحي لكيفية احتساب فروق الفوائد المحسوبة .

بلغ إجمالي الأصول الثابتة ١٢٠.٠٠٠ جنيه بما فيها المباني المملوكة  
 للشركة التي تبلغ قيمتها ١٠٠.٠٠٠ جنيه . كما بلغ مجموع الأصول المتداولة  
 ٣٥.٠٠٠ جم منها ١٠.٠٠٠ جنيه استثمارات في سندات حكومية ( ٥.٠٠٠  
 جنيه سندات ، ٥.٠٠٠ جنيه ايداع بالبنك المركزي مقابل احتياطي مستثمر

(١) النظام المحاسبي الموحد - الجزء الأول - ص ١٠٥ - ١٠٦ .

فى سندات حكومية ) . وبلغ مجموع الخصوم المتداولة ٥٠٠.٠٠٠ جنيه  
منها تسهيلات ائتمانية لتمويل توسعات الوحدة قدرها ١٥٠.٠٠٠ جم بسعر  
فائدة قدره ٦ ٪ سنويا . كما حددت وزارة الخزانة سعر الفائدة بهعدل  
٥ ٪ . والمطلوب احتساب فرق الفوائد المحسوبة .

١ - رأس المال المستثمر (المال المستثمر) : جنيه  
الاصول الثابتة قبل خصم مخصصات الاهلاك ١٢٠.٠٠٠  
زائدا : الاصول المتداولة : ٣٥٠.٠٠٠  
ناقصا : مقابل احتياطي سندات حكومية ١٠.٠٠٠

٢٥٠.٠٠٠  
١٤٥.٠٠٠  
٥٠.٠٠٠ ناقصا : الخصوم المتداولة  
يستبعد : تسهيلات ائتمانية لتمويل توسعات ١٥٠.٠٠٠

٣٥٠.٠٠٠  
=====  
١١٠.٠٠٠ ناقصا : المبنى المملوكة للوحدة والمحتسب عنها  
١٠.٠٠٠ فرق ايجار محسوب

١٠٠.٠٠٠ وماء الفوائد المحسوبة  
٥ ٪ سعر الفائدة المحسوبة  
٥٠.٠٠٠ الفائدة المحسوبة

٦  
١٠٠.٠٠٠ ناقصا : الفائدة المستحقة على التسهيلات الائتمانية ١٥٠.٠٠٠ x ٦  
١٠٠  
التمويل التوسعات ( حيث تدخل هذه  
التسهيلات فى المال المستثمر )

١٠٠.٠٠٠ فرق الفوائد المحسوبة  
=====

ويتم اثبات فرق الفوائد المحسوبة بالتقيد الآتي :

١٠٠	من د/ فرق الفوائد المحسوبة	٢٥٧/د
١٠٠	الى د/ فرق الفوائد المحسوبة	٤٨/د

ويتقل حسابى فرق الفوائد المحسوبة فى حساب العمليات الجارية بالمطابقة الموضحة بشأن فرق الإيجار المحسوب .

**رابعاً : فرق تقويم التغير فى المخزون من الانتاج**

#### **العام والبضائع بفرض البيع**

يعتبر التغير فى المخزون من العناصر المكونة للدخل تقويمى ويتم قياس هذا التغير بأسعار السوق لأهداف المحاسبة القومية نهشياً مع المبدأ العام المنبع فى التقويم فى هذا الصدد .

وقد جرت العادة فى العرف المحاسبى على تقويم التغير فى المخزون بالتكلفة لأهداف القوائم والحسابات الختامية التقليدية .

وحى يثنى الربط بين الحسابات على مسنوى الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية فقد اقتضى النظام المحاسبى الموحد ضرورة احتساب فرق تقويم التغير فى المخزون وهو الفرق بين مقويم التغير فى المخزون بسعر البيع وتقويم التغير فى المخزون بسعر التكلفة . على ان يظهر هذا الفرق فى جانبى حساب العمليات الجارية نهشياً مع العرف المحاسبى مكتنيا بالظاهر فرق التقويم فى بند مستقل نهشياً لمهه المحاسب القومى .

**وهما يلى مثال توضيحي لكيفية احتساب فرق تقويم التغير فى المخزون:**  
**بلغ اجمالي المخزون اول الفترة بالتكلفة ما يلى :**

وحدة	تكلفة الوحدة	قيمة
جنيه	جنيه	جنيه
١٠٠٠	١٥	١٥ ٠٠٠
٢٠٠٠	١٠	٢٠ ٠٠٠
انتاج تم		
بضائع بغرض البيع		
كما بلغ اجمالي المخزون آخر الفترة بالتكلفة ما يلى :		

وحدة	تكلفة الوحدة	قيمة
جنيه	جنيه	جنيه
٥٠٠	٢٠	١٠ ٠٠٠
٢٥٠٠	٨	٢٠ ٠٠٠
انتاج تام		
بضائع بغرض البيع		
وبلغ متوسط اسعار البيع خلال العام بالنسبة للوحدة ما يلى :		
انتاج تام		
بضائع بغرض البيع		
١٢ جنيه	٢٥ جنيه	

والمطلوب احساب فرق تقويم التغير فى المخزون واجراء القيود اللازمة  
لاثباته واقفاله .

- أ - فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام :
- [ المخزون فى آخر الفتره × ( متوسط سعر البيع - النكلفة ) -  
المخزون فى الفتره × ( متوسط سعر البيع - النكلفة ) ] .
- = [ ٥٠٠ × ( ٢٥ - ٢٠ ) - ١٠٠٠ × ( ١٥ - ١٠ ) ] .
- = ٧٥٠٠ جنيه ( نقص ) .
- ب - فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع =
- = [ ٢٥٠٠ × ( ١٢ - ٨ ) - ٢٠٠٠ × ( ١٢ - ١٠ ) ]
- = ٦٠٠٠ جنيه ( زيده ) .

\* القيود التفريعية فى نهاية الفتره :

اثبات فرق تقويم التغير فى المخزون بالتفتر :

### من مذكورين :

٦٠٠٠	من د/ فرق تقويم التغير في مخزون البضائع بفرض البيع	٣٥٩/د
٧٥٠٠	من د/ فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	٤١٣/د
	الى مذكورين :	
٧٥٠٠	الى د/ فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	٣٥٨/د
٦٠٠٠	الى د/ فرق تقويم التغير في مخزون بضائع بفرض البيع	٤١٨٢/د

### اقفال فرق تقويم التغير في المخزون في حساب العمليات الجارية .

١٣٥٠٠	من د/ العمليات الجارية	٢٨١/د
	الى مذكورين :	
٧٥٠٠	فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	٤١٣/د
٦٠٠٠	فرق تقويم التغير في مخزون البضائع بفرض البيع	٣٥٩/د

### من مذكورين :

٧٥٠٠	فوق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	٣٥٨/د
٦٠٠٠	فرق تقويم التغير في مخزون البضائع بفرض البيع	٤١٨٢/د
١٣٥٠٠	الى د/ العمليات الجارية	٢٨١/د

ويخصم د/ ٤١٣ من الجانب الدائن من حساب العمليات الجارية كما يخصم د/ ٣٥٨ من الجنب المدين منه وذلك حيث ان فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام كان بالنقص (مخزون آخر المدة اقل من مخزون اول المدة) في المثال تحت البحث .



## الفصل الثامن

فى

### الاهلاك

يتناول هذا الفصل كل من الموضوعات الآتية :

- ١ - الاهلاك من وجهة النظر الاقتصادية .
  - ٢ - الاهلاك من وجهة النظر المحاسبية .
  - ٣ - الاهلاك كأداة من أدوات السياسة الاقتصادية .
  - ٤ - الاهلاك فى ظل النظام المحاسبى الموحد .
- هذا وقد خصصنا لكل منها بحثا مستقلا .

### المبحث الأول

فى

#### الاهلاك من وجهة النظر الاقتصادية

تتأثر قيمة ما يتواجد من رأس مال ثابت فى أى مجتمع من المجتمعات بتفاعل ثلاث متغيرات اقتصادية هامة هى :

- ١ - **الاهلاك** : رأس المال الذى يطرا على القيمة الاقتصادية للأصول الثابتة والناجم عن الاستئتمار بها فى العمليات الإنتاجية .
- ٢ - **تكوين رأس المال** : (Capital Accumulation) وتمثل فى القيمة الاقتصادية للأضافات التى تطرا على رأس مال المجتمع من أصول ثابتة جديدة وتغير فى المخزون ينتج عنها زيادة فترة المجتمع الإنتاجية .

٢ - **تسوية رأس المال** : ويتمثل فى النفقات التى تطرأ على القيمة الاقتصادية للأصول الثابتة والتى تنشأ عن عوامل أخرى بخلاف الاستعمال فى النشاط الإنتاجى أو الإضافات الحقيقية لهذه الأصول (١١).  
ويهمنا فى مجال هذه الدراسة التعرف على الطبيعة الاقتصادية المتغير الأول ألا وهو الإهلاك .

ويهدف قياس الإهلاك الى تحقيق بعض أو كل من ثلاث أغراض أساسية هى :

١ - تحديد القيمة الاقتصادية للأصول الراس الثابتة فى لحظة زمنية معينة .

٢ - تحديد مقدار الدخل الصافى الذى يمكن لأفراد المجتمع استهلاكه مع الإبقاء على القيمة الاقتصادية لأصول المجتمع ، والذى يمثل رأس ماله الثابت ، بدون نقصان .

٣ - احتساب تكلفة عوامل الإنتاج الاقتصادية المشتركة فى النشاط الإنتاجى للمجتمع بغرض تسعير المنتجات .

ويدخلان الفرضان الأول والثانى فى تحديد وجهة النظر الاقتصادية للإهلاك . فالهدف الاقتصادى من قياس الإهلاك هو احتجاز جزء من دخل المجتمع مقابل النقص الذى يطرأ على تروته نتيجة لاستخدامها فى النشاط الإنتاجى وبحيث يمكن الحفاظ على هذه الثروة بدون نقصان .

---

1 See, Solomon Fabricant, Capital Consumption and Adjustment

( New York: National Bureau of Economic Research, 1938 )



والمثال على الأصول الرأسمالية إنما تتمثل من وجهة النظر الاقتصادية مستودعا لخدمات عوامل الإنتاج المستقبلية والتي يمكن الحصول عليها من هذه الأصول عن طريق مشاركتها في النشاط الانتاجي للمجتمع في المستقبل. بمعنى ان الأصول الرأسمالية ما هي الا مستودعا للقدرات الانتاجية بعين المحافظة عليها بحيث لا تنقص مقدرة المجتمع على مواصلة النشاط الانتاجي في المستقبل . وبترتيب على ذلك ان القيمة الاقتصادية لأصل ما إنما تتمثل في الواقع في القيمة الحالية للخدمات التي يتوقع الحصول عليها منه في المستقبل . وحتى يمكن الحفاظ على رأس المال الثابت للمجتمع فإنه يتعين احتساب اهلاك بما يعادل النقص الذي بطرا على مستودع خدمات الأصول الثابتة والناجم عن استنفاد هذه الخدمات في العمليات الانتاجية .

وقد عبر تريورخ Terborgh عن ذلك حينها قال :

"From an economic standpoint, a capital asset is nothing but a store or reservoir of valuable future services from which alone the value of an asset derives.... capital is a value magnitude and is consumed as value is exhausted. The pattern of value erosion therefore sets the pattern for the depreciation charge. The recovery of capital through this charge should be so far as practicable synchronous with value erosion itself" .

هذا وتختلف المعايير التي يمكن بها الحكم على كفاية الاهلاك المحتسب

---

1. G. Terborgh, Realistic Depreciation policy (Chicago: Machinery and Allied product Institute, 1954) p. p. 29 and 27

للمحافظة على القيمة الاقتصادية للأصل بدون نقصان . فإذا كان الهدف هو احلال القيمة الاقتصادية للخدمات المستعمدة فى العمليات الانتاجية فإن الأمر يستدعى تحديد مقياس للنمية المرغوب الحفاظ عليها وقياس المستفاد منها . وتختلف الآراء من حيث طرق القياس وذلك مع اختلاف وجهات النظر للمشكلة ونحديد إبعادها . ويمكننا التمييز بين خمسة مفاهيم مختلفة لقيمة الأصول الرأسمالية على الأقل كما يلى (١) :

١ — القيمة الحاضرة للخدمات المفدر الحصول عليها فى المستقبل .

**Present value of subjective future services.**

٢ — القيمة اللازمة للاحلال بأصل مطابق عند النفاذ .

**Current Market Value of Replacement.**

٣ — القيمة الجارية للاحلال فى السوق .

**Ultimate Value of Physical Replacement.**

٤ — القيمة اللازمة للاحلال المستمر بأصل مطابق.

**Value of Running Physical Replacement.**

٥ — التكلفة التاريخية : **Historical Cost**

ولا تختلف هذه القيم عن بعضها البعض اذا ما توافرت شروط ثلاث مجتمعة هى :

١ — ثبات الظروف الاقتصادية بكل ما تحويه من متغيرات .

**Static conditions**

---

1. Edgar O. Edwards, (Depreciation and the Maintenance of Real Capital) in J. L. Meij, (ed) Denreciation and Replacement Policy (Chicago: Quadrangle Books, 1961) p. p. 48 - 55.

٢ - صحة التوقعات الخاصة بالمستقبل Accurate expectations

٣ - ثبات التوزيع الإحصائي لأعمار الأصول الرأسمالية .

Even age distribution of capital assets.

ولما كان النغير المستمر السريع هو من المسئزمات الطبيعية للعصر الحديث لما يتصف به من تقدم تكنولوجى وديناميكية فانه لا يمكن القول بصحة توافر ثبات الذلروف الاقتصادية وما تحتويه من متغيرات . كما ان عملية التنبؤ بالمستقبل لا يمكن ان توصف بالدقة لما يدخل فى محدندات المستقبل من متغيرات لا يمكن التحكم فيها من جهة ولعدم توافر البيانات والمعلومات الكافية عن ما يمكن التحكم فيه من متغيرات من جهة اخرى .

واخيرا فان حجم المخزون من الأصول الرأسمالية فى تغير مستمر من لحظة الى اخرى كما ان هذا للتغير لا يحدث بصفة منتظمة يمكن معها القول بان التوزيع الإحصائي لأعمار الأصول الرأسمالية سيظل ثابتا مع حدوث هذه التغيرات .

ويترتب على عدم توافر الشروط الثلاث السابقة اختلاف كل من هذه التقييم الخمسة عن بعضها البعض ومن ثم أصبح من المنعج اختيار وتحديد القيمة التى يجب المحافظة عليها دون القيم الأخرى .

وكانت النتيجة اختلاف وجهات النظر وشده حدة الجدل وتضارب الآراء والحجج . فقد رأى البعض ضرورة المحافظة على القيمة اللازمة للإحلال بنصل مطابق عند التفاد بحجة ان الهدف من الإهلاك يجب أن يكون الحفاظ على الطاقة الإنتاجية لموارد المجتمع الرأسمالية بدون نقصان . غير ان التقدم التكنولوجى فى العصر الحديث ادى الى سرعة التغير فى طرق ووسائل الإنتاج وظهور طرق بديلة ذات خصائص أفضل كما ادى الى اختلاف تناسب عوامل الإنتاج المخزنة فى العملية الإنتاجية الواحدة لتوفير

بدائل الاحلال بين العوامل وبعضها البعض . وقد ترتب على ذلك اختلاف الطاقات الانتاجية للاصول الجديدة عن الاصول الموجودة واختلاف نفقات تشغيلها ومواصفات انتاجها ومستلزماته مما يتواجد من اصول قديمة في لحظة ما .

وترتب على ذلك ان رأى البعض احتساب الاهلاك بفرض احلال الطائة الانتاجية للاصل وليس الاصل بعينه وذلك لاختلاف مواصفات الامسول الرأسمالية المتوفرة عند الاحلال عن مواصفات الاصول الهالكة . غير ان الصعوبات التى يمكن أن تترتب على محاولة قياس الطاقة واحتماب النافذ منها بفرض الاحلال بطاقة ماثلة يثير الشكوك فى إمكان احتساب الاهلاك اللازم لهذا الاحلال .

كما تتوقف القيمة الحاضرة للخدمات المتوقع الحصول عاها من الاصول الرأسمالية فى المستقبل على متغيرات كثيرة لا يمكن التنبؤ بها او التحكم فيها بعقة نسبية ومنها التقدم التكنولوجى وما قد يترتب عليه من ضرورة احلال الاصول قبل نفاذ خدماتها الانتاجية ومنها التغير المستمر فى اسعار الخصم الموجودة فى لحظة معينة وعدم تناسبها مع الندرة الحقيقية لرأس المال ، ومنها التقلبات المستمرة فى مستويات الاسعار ونفقات التشغيل وما الى ذلك .

كما يستلزم احلال القيمة السوقية ضرورة مقارنة هذه القيمة فى بداية الفترة ونهايتها لتحديد القيمة السوقية للخدمات المستنفذة فى النشاط الانتاجى الجارى ويعتبر ذلك من الصعوبة بمكان لتعذر وجود سوق منظم للاصول المستعملة بكافة انواعها .

وننتهى من ذلك ان مقاييس القيمة الاقتصادية التى تتناسب مع وجهة النظر الاقتصادية للاهلاك يصعب — وان كان من الممكن — تطبيقها عمليا، مما دعى المحاسب الى اعتبار الاهلاك بمثابة وسيلة لتوزيع تكلفة الاصل

على فترات حياته الانتاجية ومن ثم لسمح الغرض من الاهلاك هو- الحفاظ على التكلفة التاريخية لرأس المال المستثمر في اصول ثابتة . ولكننا اذا حققنا النظر في البدائل المتوفرة للحاسب من طرائق احساب الاهلاك يتبين لنا ان من هذه الطرائق ما يقرب كثيرا من تحقيق الهدف الاقتصادي من الاهلاك ومنها ما يبعد كل البعد عن تحقيق هذا الهدف . وهذا ما سوف يتكلم ببيانه المبحث التالي .

## المبحث الثاني

### في

#### الاهلاك من وجهة النظر المحاسبية

كانت النتيجة الحدية لما يحيط بالتعريف الاقتصادي للاهلاك من صعب — تجعل قياسه عمليا بطريقة موضوعية . نرى مع ميل المحاسب المنحرفة من قبيل المستحل — ان لجأ المحاسب الى تعريف الاهلاك واحتسابه بالطريقة التي يمكن معها قياسه بدقة . موضوعية بصرف النظر عن المغزى الاقتصادي للمقادير الناتجة . فيرى المحاسب في الاهلاك وسيلة لتوزيع تكلفة الاصل التاريخية على عمر الاصل الانتاجي المقدر ، ومن ثم اصبح الهدف الضمني للاهلاك هو المحافظة على التكلفة التاريخية لرأس المال الثابت وليس الحفاظ على قيمته الاقتصادية . وقد أدى ذلك بالطبع الى عدم تناسب الاهلاك المحاسبى مع التعرف الاقتصادي للاهلاك .

هذا وتتوقف القيمة المحتسبة للاهلاك من وجهة النظر المحاسبية — بالاضافة الى تكلفة الاصل — على عاملين هما :

١ — العمر الانتاجي المقدر للاصل .

٢ — طريقة الاهلاك المتبعة .

فكلما طال العمر المقدر للاصل كلما صغرت قيمة قسط الاهلاك المحتسب

عليه في أى فترة من الفترات بصرف النظر عن طريقة الاهلاك المتبعة .

أما من طرق الاهلاك البديلة فهي متعددة ونذكر منها :

١ - طريقة القسط الثابت : وبمقتضاها يتحدد قسط الاهلاك السنوى بقسمة التكلفة التاريخية للاصل بعد خصم القيمة المتوقعة الحصول عليها منه كفاية على عدد فترات العمر الانتاجى المقدر .

٢ - طريقة القسط المتناقص : وتتمدد طرق القسط المتناقص للاهلاك ومنهبا :

( ١ ) طريقة النسبة القوية على الرصيد المتناقص للاصل : وبمقتضاها يتحدد قسط الاهلاك السنوى على أساس نسبة مئوية من الرصيد المتناقص للاصل بعد خصم مجمع الاهلاك من التكلفة التاريخية بحيث يتم تحميل تكلفة الاصل القابلة للاهلاك على موارد سنوات حياة الاصل الانتاجية . وغالبا ما تحدد هذه النسبة بمضاعفة نسبة القسط الثابت . فإذا كان العمر الانتاجى المقدر للاصل ١٠ سنوات مثلا (بدون نفاية) فإن معدل القسط الثابت يكون ١٠ / من التكلفة ويكون معدل القسط المتناقص ٢٠٪ من التكلفة . ويمكن تحديد اى نسبة اخرى طبقا للغرض من الاهلاك كما سنرى فيما بعد .

وينتج عن اتباع هذه الطريقة بقاء «فضلة» غير مستهلكة من رصيد تكلفة الاصل يتم فى العادة تحويلها لموارد السنة الاخيرة من عمر الاصل الانتاجى . وتحدد هذه الفضلة بالمعادلة الآتية :

$$س_ص = س_م \frac{ص}{2(ص+1)} \text{ حيث } ص$$

س<sub>ص</sub> = رصيد تكلفة الاصل الغير مستهلك ( الفضلة ) .

س<sub>م</sub> = التكلفة المرجوب اهلاكها .

ر = نسبة الاهلاك .

ن = العمر الانتاجى المقدر للاصل .

كما يمكن استخدام المعادلة الآتية لتحديد نسبة (معدل) الإهلاك طبقاً لطريقة القسط المتناقص .

$$\sqrt[n]{\frac{1}{V^0}} - 1 = r$$

حيث  $r$  = القيمة كتنفاية ويأخذ الرمز كما هي . وإذا ما تم استخدام هذه المعادلة ، يتسقط لأصح المعادلة أن يكون  $r$  صفر ، فإن « الفضلة » تصبح مساوية للقبة كتنفاية .

ب - طريقة مجموع ارتباط سنوات العمر الانعاجي المقدر للأصل :

Sum - of the years - digits .

وبمقتضاها يتحدد الإهلاك السنوي بالمعادلة الآتية :

$$K = \left( \frac{1 + 1 - 0}{0 + 20} \right)^2$$

حيث  $K$  = الإهلاك في السنة رقم 1 من عمر الأصل .

$n$  = العمر الانعاجي المقدر للأصل .

فإذا كان العمر لانعاجي المقدر لأصل ما خمسة سنوات مثلاً فإن

معدلات الإهلاك السنوية تكون كالآتي :

$$\text{معدل إهلاك السنة الأولى : } K = \left( \frac{1 + 1 - 0}{0 + 20} \right)^2 = \left( \frac{1 + 1 - 0}{20} \right)^2$$

$$\frac{0}{10} = \frac{1}{20} =$$

$$\left( \frac{1 + 2 - 0}{20} \right)^2 = \text{الثانية} = K =$$

$\frac{2}{10}$	$\frac{8}{20}$	$=$	$\frac{2}{10}$	$=$	$\frac{2}{10}$
$\frac{2}{10}$	$\frac{2}{10}$	$=$	$\frac{2}{10}$	$=$	$\frac{2}{10}$
$\frac{2}{10}$	$\frac{2}{10}$	$=$	$\frac{2}{10}$	$=$	$\frac{2}{10}$
$\frac{2}{10}$	$\frac{2}{10}$	$=$	$\frac{2}{10}$	$=$	$\frac{2}{10}$
$\frac{2}{10}$	$\frac{2}{10}$	$=$	$\frac{2}{10}$	$=$	$\frac{2}{10}$

٢ - طريقة القسط الثابت المعدلة Age-life Method

وبمقتضاها يتم تحديد الرصيد الغير مستهلك من تكلفة الاصل في نهاية كل فترة بالمعادلة الآتية :

$$س_١ = \frac{ن}{س} \times س_٠ \text{ حيث :}$$

س<sub>١</sub> = الرصيد الغير مستهلك من تكلفة الاصل في نهاية الفترة .

س = تكلفة الاصل .

ن = باقى العمر المعاد تقديره للاصل في نهاية الفترة .

ن = العمر الاصلى المقدر للاصل .

ويتم تحديد قسط الاستهلاك عن الشارة بخصم قيمة س<sub>١</sub> من رصيد تكلفة الاصل (بعد خصم مجمع الاهلاك) في بداية الفترة .

فمثلا اذا كانت تكلفة الاصل ٢٠٠ جم والعمر المقدر عند الحصول عليه ٤ سنوات وعند انقضاء السنة الاولى وجد ان العمر المتبقى بامادة التقدير هو سنتين بدلا من ثلاث فان اهلاك السنة الاولى يكون :

$$٢٠٠ - (٢٠٠ \times \frac{٢}{٤}) = ١٠٠ \text{ جم}$$



ومن الواضح ان هذه الطريقة يترتب عليها نتائج غير منطقية كما انها تستدعى اعادة تقدير عمر الاصل في نهاية كل فترة مالية .

### ٤ - طريقة الفائدة المركبة :

وبمقتضاها يتحدد قسط الاهلاك السنوى بقيمة ثابتة تتكون من العناصر الآتية :

- أ - معدل اهلاك سنوى مجمع على مضى العمر الانتساجى المقدر للاصل مستمر بمعدل فائدة محدد يكفى لاسترداد تكلفة الاصل عند النفاذ .
- ب - الفائدة على مجمع الاهلاك السنوى ( او اقساط الدفعة المؤداة )
- ج - الفائدة على الرصيد المتناقص للاصل .

ويحتسب قسط الاهلاك السنوى (وهو مبلغ ثابت) طبقا لهذه الطريقة بالمعادلة الآتية :

$$ك = (س - س_١) (ر + و) ، حيث :$$

ك = قسط الاهلاك السنوى .

س = تكلفة الاصل .

س<sub>١</sub> = القيمة كدفعة .

ر = معدل العائد المتوقع من الاستثمار في الاصل .

و = الدفعة السنوية التى لو تم استثمارها بمعدل فائدة قدره ر (قد

يختلف عن ر) ينتج عنها جنيه واحد عند انتهاء العمر الانتاجى

المقدر للاصل .

وتحمل عمليات الفترة الجارية بقيمة ك ، ولكن الاهلاك المجمع يتمثل نقط

فى الفرق بين القيمة ك والفوائد المحتسبة فى ب ٢ ج بعاليه (١) .

### ٥ - طريقة "الدفعه السنوية :

وبمقتضاها يتحدد تسط الاهلاك بالقيمة التى اذا تم استثمارها بمعدل عائد محدد فان التوسط المجمع زائدا الفوائد حتى انقضاء عمر الاصل الانتاجى المقدر تعادل تكلفة الاصل المرغوب اهلاكها .

### ٦ - طريقة معدل التلف :

وبمقتضاها يقدر العمر الانتاجى للاصل مقاسا بعدد الوحدات التى يتوقع أن ينتجها خلال حياته الانتاجية ، ويحسب الاهلاك السنوى على اساس نسبة الانتاج الى الطاقة الانتاجية الكلية مغروبا فى تكلفة الاصل المرغوب اهلاكها .

بالاضافة الى هذه الطرق فان هناك طرق اخرى عديدة يمكن للمحاسب اتباعها بصدد احتساب تسط الاهلاك (مثل طريقة اهلاك التقاعد من الاصول واهلاك الاصول التى يتم اهلاكها فى الفترة التجارية وما الى ذلك) . ويكتفى فى الواقع من تعداد الطرق المبينة بعاليه بالتوصل الى النتيجة الآتية:

(١) فيما يلى مثال توضيحي لهذه الطريقة : تكلفة الاصل ١٠٠٠ جم بدون نفاية ، العمر المقدر ٥ سنوات ، معدل العائد المتوقع ٦ ٪ سعر الفائدة  $r = 3\%$  وفى ظل هذه الافتراضات تكون ك =  $(1000 - صفر) (٠.٠٦ + ١٨٨٣٥٤٦ \cdot ٠٠) = ٢٤٨٣٥٥$  جنيه وفيما يلى جدول يبين توضيح هذه الطريقة للمثال تحت البحث .

السنة الفائدة على الفائدة على التكلفة السنوية مجمع الاهلاك رصيدها  
الاهلاك المجمع رصيدها الاصل على مجمع الاهلاك الاصل

السنة	١	٢	٣	٤	٥	المجموع
الفائدة على	٠.٠٠	٥٦٥١	١١٢٧١	١٧٢٦٦	٢٣٦٤١	٥٨٢٢٩
الفائدة على	٠.٠٠	٤٨٦٩٩	٢٧٠٠٨	٢٥٠٦٩	١٢٧٢٠	١٨٣٥٤٦
التكلفة السنوية	١٨٨٣٥٥	١٩٤٠٠٥	١٩٦٨٢٦	٢٠٥٨٢٠	٢١١٩٩٤	١٠٠٠٠٠
المجمع الاهلاك	١٨٨٣٥٥	٣٨٢٢٦٠	٥٨٢١٨٦	٧٨٨٠٠٦	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
رصيد الاصل	٨١١٦٥٤	٦١٧٦٤٠	٤١٧٨١٦	٢١١٩٩٤	٠٠٠٠٠	٠

انه برغم اختلاف الهدف المحاسبى من الاهلاك عن الهدف الاقتصادى الذى يتعين الوصول اليه وار على وجه التقريب ، فانه يتوفر لدى المحاسب من الطرق البديلة لاحتساب الاهلاك ما يمكنه من الاقتراب من تحقيق الهدف الاقتصادى وكذلك ما يمكنه من الابتعاد عن هذا الهدف كل البعد . وبذلك يصبح المعيار الاساسى الذى يتعين اتباعه بصدد الاختيار من بين طرق الاهلاك البديلة هو مدى اقتراب النتائج المترتبة على اتباع الطريقة المختارة من الهدف الاقتصادى من الاهلاك .

ولتطبيق هذا المعيار يقتضى الامر التعرف على العوامل الآتية :

١ - النموذج الزمنى للنقص فى القيمة الاقتصادية للاصول بوجه عام.

٢ - اثر التقدم التكنولوجى على دورة احلال الاصول .

٣ - اثر التقلبات فى الاسعار على كفاية الاهلاك المحتسب للحفاظ

على التكلفة التاريخية بالاسعار الثابتة .

هذا وقد اثبت التحليل لنظرى للمشكلة والدراسات العملية المتعلقة بها وجود نماذج زمنية عامة للانخفاض فى القيمة الاقتصادية للاصول تظهر بوضوح ارتفاع معدلات التناقص فى هذه القيمة فى الفترات الاولى من عمر الاصول عنها فى الفترات الاخيرة . فقد وجد ان هناك عوامل كثيرة منها الارتفاع فى تكلفة تشغيل الاصول وانخفاض جودة الخدمة المؤداة مع انقضاء عمر الاصل : وقصر دورات الاحلال الاقتصادية والتي تتأثر اساسا بظهور المبتكرات الجديدة عن دورات الاحلال المحتسبة على اساس الاعمال الانتاجية المقدرة ، وغيرها تتداخل فى مجموعها بحيث تؤدي الى النقص فى القيمة الاقتصادية للاصل بمعدل اسرع بكثير من معدل تناقص العمر الانتاجى المقدر .

وبين الجدول الأمي مقدار التناقص المقدّر في القيمة الاقتصادية للأصل  
نسبة مئوية من القيمة عند الحصول عليه بفرض تناقص قيمة خدمات  
الأصل بمعدل ثابت .

### جدول رقم (١)

التناقص في قيمة الأصل في الثلث الأول والنصف الأول

من العمر الانتاجي المقدّر

العمر الانتاجي	نسبة النقص في قيمة الأصل					
	في الثلث الأول من العمر الانتاجي			في النصف الأول من العمر الانتاجي		
المقدّر	إذا كان معدل الخصم (الفائدة) % :			إذا كان معدل الخصم (الفائدة) % :		
	١٠	١٥	■	٥	١٠	١٥
١٠	٥٢ر٢	٥١ر٣	٤٩ر٥	٧٢ر٠	٧١ر٣	٦٩ر٧
١٥	٥٢ر٢	٤٩ر٤	٤٧ر١	٧٢ر١	٦٩ر٧	٦٧ر٤
٢٠	٥١ر٥	٤٧ر٧	٤٥ر٢	٧١ر١	٦٧ر٩	٦٥ر٣
٣٠	٤٩ر٣	٤٥ر٠	٤٢ر٢	٦٩ر٤	٦٥ر١	٦٢ر٠
٤٠	٤٧ر٦	٤٢ر٨	٤٠ر١	٦٧ر٨	٦٢ر٨	٥٩ر٥
٥٠	٤٦ر٤	٤١ر٢	٣٨ر٨	٦٦ر٢	٦٠ر١	٥٧ر٩
٧٥	٤٣ر١	٣٨ر٦	٣٦ر٨	٦٢ر١	٥٧ر٧	٥٥ر٥
١٠٠	٤١ر٠	٣٧ر٢	٣٥ر٦	٦٠ر٧	٥٥ر٨	٥٢ر٨

المصدر : Terborgh, op. cit, p. 36

وقد أدت الدراسات النظرية والابحاث العملية التى قام بها تريبوراخ Terborgh الى التحقق من ضرورة اهلاك ما يعادل نصف تكلفة الاصل تقريبا فى الثلث الاول من حياته الانتاجية وما لا يقل عن ثلثى التكلفة فى النصف الاول من عمر الاصل الانتاجى وذلك للعوامل السابق ذكرها بمعالجه .

« ... in the case of capital equipment, ...

from both theoretical and emperical evidence that somthing like one-half of cost should be written off in the first third of the service life, and at least two thirds in the first half. As to plant (buildinges and structuures),....the same theoretical analysis .... indicates a first-half write-off well over 60 per cent»

ومن مقتضى ذلك اذن انه يتعين على المحاسب ان يختار من بين طرق الهلاك المتعددة ما يتناسب منها مع النماذج الزمنية للنقص فى قيمة الاصول الاقتصادية بحيث يقرب قسط الهلاك المحتسب من النظرة الاقتصادية للاهلاك .

ومن التحليل السابق يتبين لنا ان طريقة الهلاك الاكثر تناسبا مع النماذج الزمنية للنقص فى القيمة الاقتصادية للاصول هى احدى طرق القسط المتناقص . وقد ايد ذلك وليام ارثر لوييس حيث كتب :

- « اذا كثرت الرغبة فى اظهار قيمة دفترية للاصل بحيث تكون اقرب ما يمكن »
- « من قيمته الحقيقية فان طريقة القسط المتناقص للاهلاك ... تعتبر افضل »
- « بكثير من طريقة القسط الثابت ... ومن طريقة الدفعة السنوية (وإن ثم »
- « طريقة الفائدة المركبة) - وهى الطريقة المحبذة للعنفية الرياضية ... »
- « فاذا كانت الاصول تنقد نصف قيمتها فى الربع الاول من عمرها الانتاجى »
- « فانه لا يمكن القول انه تم الحفاظ على رأس المال اذا ما بلغ الهلاك »

1. Terborgh, Ibid p. 70.

« المحاسب على الاعل خلال هذه المدة ربع قيمة الثمن » .

« If one wanted the book value of an asset to be a truer reflection of its real value . . . . the "diminishing balance" method of depreciation . . would be superior both to the straight-line method . . . and also the sinking fund method, which is the favourite of the mathematically inclined . . . . if the assets lose half of their value within the first quarter of their life, but only a quarter of their value is retained within the business, then capital has not been maintained intact.»

والخلاصة ان طريقة القسط المتناقص هي اقرب الطرق المحاسبية للاهلاك الى وجهة النظر الاقتصادية له .

#### البحث الثالث

##### فى

#### الاعلاك كدالة من أدوات السياسة الاقتصادية

لا شك ان سياسة الاعلاك المتبعة فى دولة ما لها اثر كبير على كل من كمية وطبيعة وجوده رأس المال الثابت الموجود فيها حيث يمثل الاعلاك — وكما سبق القول — احد المتغيرات الهامة المحددة للقيمة الاقتصادية لما يتواجد بالمجتمع من أصول ثابتة فى أى وقت من الأوقات . فاذا كان للدولة دور فى تحديد نسب الاعلاك وطريقته فى المجتمع فانه ولا شك سينتج عن ذلك آثار لها اهميتها الاقتصادية فيما يتعلق بتكوين رأس المال فى المجتمع . ويمكننا القول كبدا عام انه كلما نقصت نسب الاعلاك وكلما اقتربت الطريقة

---

1. W. A. Lewis, "Depreciation and Obsolescence as Factors in Costing", in J. L. Meii (ed) op cit, pp. 29-30.

المتبعة لاحتسابه من طريقة القسط الثابت كلما زادت نسبة التقادم في الأصول وكلما زادت هوة النخلف في تكوين رأس المال عن التقدم التكنولوجي .

وتتحدد قيمة الإضافة الإجمالية الى تكوين رأس المال الثابت في المجتمع في اى فترة من الفترات بإجمالي قيمة الاهلاك المخصص من انتاج الفترة لاهلاك الطاقة الانتاجية المستفدة في الانتاج الجبرى من جهة وبصافي الاستثمار في الاساس الى الطاقة الانتاجية المتأخر من جهة أخرى وبالتالي فإذا لم تكن اساط الاهلاك «جارية خافية لاحتلال المستفد الفعلى من الطاقه فلن صافى الإضافة الى الطاقة مسيقل عن صافى الاستثمار بمقدار الفرق إلزم للاحتلال . ولما كان الاستثمار الصافى يتم تخصيصه عادة لمشروعات جديدة او صناعات جديدة فإنه يترتب على ذلك عدم مقدرة الصناعات والمشروعات القائمة على احتلال أصولها الهالكة في الوقت الذى يتعين فيه الاحتلال للحفاظ على الكفاية الاقتصادية للميلات الانتاجية ويترتب على ذلك زياده نسبة التقادم في رأس المال الثابت للمجتمع .

ويعتبر التقادم في الأصول من أهم المتأخرات التى كلفت تواجه الصناعة في العلم بصفة عامة وبما ادى بمشروعات حثيرة الى الخروج من الميدان وذلك لارتفاع تكلفة اسجها وعدم قدرتها على التنافس مع المشروعات الحديثة . وقد أثبتت الدراسات ان السبب الرئيسى لهذا التقادم هو انخفاض نسبة الاهلاك المدرس بها لأغراض احتساب المصاريف على الارباح والذى اضطرت هذه المشروعات لاحتساب «مصاريف» على أساسها ، ويعتبر تقادم الأصول في جمهورية مصر العربية من أهم المتأخرات التى تواجه صناعة الحديد والصلب .

وكما يمكن ان تسبب سياسة الاهلاك المتبعة في المجتمع زيادة نفقاته

التقدم في الأصول الثابتة فإنه من جهة أخرى يمكن وضع هذه السياسة بحيث تشجع على العكس - بحيث تشجع على الإسراع في الإحلال واللاحاق بالتقدم التكنولوجي - ويتم ذلك عن طريق رفع نسب الإهلاك المصرح بها واتباع طريقة تمكن من استرداد الجزء الأكبر من تكلفة الأصول الثابتة على فترات أقصر من أعمارها الإنتاجية المقدرة . ولا يتسع المجال هنا لمناقشة هذا الاقتراح بالتفصيل وسنتركه لبحث متخصص . ومنذ سنة ١٩٥٠ البند بجدول يبين مجموع الإهلاك والمخصصات المصرح بخصمها . وفيه الأصول كنسبة مئوية من القيمة في خلال السنوات الأولى من العمر الإنتاجي وذلك لأغراض الضرائب في بعض الدول .



## جدول رقم (٢)

مقارنة بين نسب التكلفة المصروح باستهلاكها في السنوات الأولى  
من العمر الإنتاجي للأصول الثابتة لأغراض الضرائب في بعض الدول  
الدولة متوسط عمر الأملاك والمحسسات المصروح بها  
الأصل المصروح كسبه بنويع من تكلفه الأصول  
به (سنة) السنة الأولى السنتين الخمسة  
الأوليتين  
الأولى

١٦٠	٢٤	٢٢	٢١	الاتحاد السوفيتي *
٢٥٠	١٤٠	٧٠	١٤ *	جمهورية مصر العربية *
١٠٠	٥١٠	٢٠٠	٥	السويد
٦٧٢	٣٦٠	٢٠٠	١٠	المانيا الغربية
٦٤٠	٤٢٢	٢٩٠	٢٧	المملكة المتحدة
٥٩٨	٢٠٦	١٦٧	١٢	الولايات المتحدة
٦٨٢	٥١٠	٤٢٤	١٦	اليابان
١٠٠٠	٥٠٠	٢٥٠	١٠	إيطاليا
٩٢٥	٤٥٠	٢٢٥	٨	بلجيكا
٧٦٣٩	٤٣٨	٢٥٠	١٠	فرنسا
٧١٤	٤٤٠	٢٠٠	١٠	كندا

\* مقدرة على أساس النسبة المئوية للقسط الثابت المصروح به وهي ٢٢ ٪  
كمعدل كل الصناعات في الاتحاد السوفيتي كما وردت في :

P. Bunish "The New Depreciation Allowance Rates and Control  
over their Application by Financial Agencies" Finansy SSSR, 1963, No. 2  
as translated in Problems of Economics ( March 1964 ) p 35 - 42 .

\*\* مقدرة على أساس النسب الواردة في الملحق رقم ١ من النظام  
المحاسبي الموحد والتي تعتبر حدا أدنى .

المصدر : كل الأرقام - فيما عدا الأرقام الخاصة بالاتحاد السوفيتي  
وجمهورية مصر العربية - أعدت بمعرفة مكتب التحليل المالي  
التابع لوزارة الخزانة الأمريكية والتي تم تضمينها في :

"State of the Economy and policies for full Employment" Hearing  
before the Joint Economic Committee U S Congress, 87 th congress,  
Second Session, August, 17, 1962, p. 670.

و يتضح من الجدول السابق توافق سياسة الاهلاك فى الدول الموضحة فيها عدى جمهورية مصر العربية والاتحاد السوفيتى مع نتائج الدراسات النظرية والابحاث العملية التى توصل اليها فريورخ.

## المبحث الرابع

### فى

#### الاهلاك فى ظل النظام المحاسبى الموحد

##### ١ - ماهية الاهلاك فى النظام المحاسبى الموحد :

عرف النظام المحاسبى الموحد الاهلاك على انه «... تكلفة الاسل القابل للاهلاك على مدة عمره الانتاجى بطريقة مناسبة .

وطبقا لهذا التعريف يتبين لنا ان الهدف الضمنى من الاهلاك - طبقا للنظام المحاسبى الموحد - ومجاراة من النظام للمعرف المحاسبى السائد - هو توزيع تكلفة الاصل على فترات حياته الانشائية ، ولما كانت التكلفة التاريخية للاصل لا تمثل فى الواقع قيمته الاقتصادية - وخاصة فى ظل ظروف تقسم بالتقلبات المستمرة فى الاسعار والنظر الدائم فى طرائق الانتاج وما يترتب عليه من ظهور اصول جديدة تنهش مع متطلبات التقدم التكنولوجى وزيادة احتمالات تقادم الاصول الموجودة تقالما اقتصاديا قبل نفاذ الخدمات المقدرة لها - فقد راعى ذلك النظام المحاسبى الموحد حيث نص على :

- « من الضروري تدبير الفرق بين القيمة الاستبدالية والقيمة التاريخية »
- « للاصول ذلك للحفاظ على القوة الانتاجية للمال المستثمر بالوحدة. ويعتبر »
- « مقابل فروق القيمة الاستبدالية كاحتياطى علم عند توزيع ارباح، ويظهر »
- « ضمن الاحتياطيات باسم ( احتياطى ارتفاع اسعار الاصل ) » (٢) .

---

(١) النظام المحاسبى الموحد - الجزء الاول ص ١٠٦

(٢) النظام المحاسبى الموحد - الجزء الاول ص ١١٢

ولكن هذا لا يؤدي بالضرورة الى التنازل على القوة الانتيجية للمال  
المستثمر والى اسبغف النظم ان يكون هذا الاحتياطى وذلك لاسباب  
الآتية :

١ - ان تكون الاحتياطى متوقف على تحقق ارباح وبالتالي فما لم  
تتحقق ارباح فى فترة معينة فان وعاء الاحتياطى يصبح غير موجود  
وبالتالى لا يتم احتسابه .

٢ - ان الاحتياطى لا يتم تحديده عن طريق احتساب الفرق بين القيمة  
الاستبدالية المتوقعة عند الاهلاك والتكلفة التاريخية المحتسب على اساسها  
الاهلاك - وهو ما يهدف الاحتياطى الى تدبيره - وانما يتحدد بنسبة مئوية  
من الارباح القابلة للتوزيع يتم اضافتها اليه كل فترة مالية . ( ٥ ٪ من  
صافى الربح طبقا لقرار رئيس الوزراء رقم ١٥٨ لسنة ١٩٦٧ ) . وينتج  
على ذلك تقلبات الاضافات المسوية الى الاحتياطى مع التقلبات فى الارباح ،  
ولا تنمى هذه التقلبات بنفس النسبة ولا فى نفس الاتجاه مع التقلبات فى  
الاسعار فى معظم الاحيان .

٣ - ان الاحتياطى هو توزيع للربح وليس تحميلا على الربح ولا يمكن  
القول ان الوحدة الاقتصادية قد حققت ارباحا قابلة للتوزيع ما لم تصافى  
على القيمة الاقتصادية لرأس المال المستثمر فيها أولا .  
ويمكن التغلب على هذه المشاكل بالآتى :

١ - تغيير التسمية من « احتياطى » الى مخصص مروق القيمة  
الاستبدالية للاصول القابلة « واعتبار المخصص تحميلا على الربح وليس  
توزيعا له .

٢ - اذا كانت النسبة المئوية من الضرورة انماها بالسهولة فى التطبيق  
فان وبناء النسبة يجب ان يكون قيمه الاصل او تكلفته التاريخية على ان  
يتم تحديد نسب مختلفة لمجموعات الاصول المختلفة طبقا لما نوصى  
به التوقعات الخاصة بتقلبات الاسعار ، مستقبل .

٢ - ان يراعى اعادة النظر فى النسب التى يتم تحديدها على فترات  
مقاربية ( سنتين أو ثلاثة مثلا ) للتأكد من كفايتها فى ظل ما قد يستجد من  
تطلبات او عوامل لم يتم اتخاذها فى الحساب .

## ٢ - طرق الاهلاك فى النظام المحاسبى الموحد :

أخذ النظام المحاسبى الموحد بطريقة القسط الثابت لاحتساب الاهلاك  
الجارى على الاصول الثابتة القابلة للاهلاك فيما عدا الأدوات الصغيرة  
والهبات . وبالنسبة للأدوات الصغيرة تضى النظام بتحويل الإنتاج بها  
يصرف منها أولا بأول وذلك لصعوبة تحديد الاهلاك الجارى عليها، وبالنسبة  
للهبات تضى النظام باتباع طريقة اعادة التقدير بشأنها .

## ٢ - الاصول القابلة للاهلاك :

وتشمل جميع الاصول فيما عدا الاراضى . وفيما يلى الاصول الخاضعة  
للاهلاك وحسابات الاهلاك الخاصة بها .

رقم الأصل مخصص الاهلاك الاهلاك الجارى

الاصول	حسابات ميزانية	حسابات النتيجة
مزروعات معمرة قابلة للاهلاك	١١١/د	٢٣١١/د
مباني وانتشاءات	١١٢/د	٢٣١٢/د
آلات ومعدات	١١٣/د	٢٣١٣/د
وسائل نقل وانتقل	١١٤/د	٢٣١٤/د
عدد وادوات	١١٥/د	٢٣١٥/د
اثاث ومعدات مكاتب	١١٦/د	٢٣١٦/د
ثروة حيوانية ومالية	١١٧/د	٢٣١٧/د
نفقات ايرادية مؤجلة	١١٨/د	٢٣١٨/د

## ٢ - معدلات الإهلاك :

حدد النظام المحاسبى الموحد معدلات الإهلاك التى يجب على الوحدات الاقتصادية اتباعها بصدد احتساب امتصاص الإهلاك على أصولها الثابتة القابلة للإهلاك وذلك بالملاحق رقم (١) للنظام . وقد تم اعداد المعدلات على اساس الافتراضات الآتية :

- ١ - أن عدد أيام العمل فى الفترة المالية لا يتجاوز ٣٠٠ يوم .
  - ٢ - أن مدة التشفيل اليوى ورمية واحدة .
  - ٣ - أن الأصول التى يتم احتساب الإهلاك عليها يتم شرائها جديدة .
- ولذلك فقد اعتبر النظام المعدلات الواردة بالملاحق رقم (١) حداً أقصى يمكن زيادته طبقاً لعدد أيام التشفيل وظروف العمل وحالة الأصل عند كسراء .
- وقد ورد بإيضاحات اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد - رداً على توصيات بعض المؤسسات ما يلى :

١ - أن الزيادة التى يجب اضافتها لمعدلات الإهلاك نتيجة لزيادة التشفيل أمر متروك للوحدات الاقتصادية تحت إشراف المؤسسة النوعية المختصة .

٢ - أن النظام لم يحدد عدد الساعات التى تتضمنها الوردية الواحدة ، بل ترك الأمر لتحده الوحدة الاقتصادية تحت إشراف المؤسسة النوعية المختصة ، حسب طبيعة النشاط وظروف تشغيل الأصول المختلفة .

فالقاعدة العامة فيما يختص بمعدلات الإهلاك التى تطبق نسب الإهلاك الواردة بالملاحق رقم (١) وما تقرره اللجنة الفنية الدائمة من تعديلات لهذه المعدلات بناء على اقتراح المؤسسات المختلفة أو على حسب ما تراه اللجنة من أخطام تطرأ على طبيعة النشاط أو ظروف توضيحها الخبرة المكتسبة من التطبيق العملى لهذه المعدلات ، وعلى أن تمثل هذه المعدلات

الحد الأدنى إلا ما توافرت الشروط الثلاث السابقة . فلذا لم تتوافر هذه الشروط مجتمعة فإن معدلات الإهلاك يجب زيادتها طبقا لما تراه الوحدات الاقتصادية مناسبا لظروفها ومع الأخذ في الاعتبار الأسس والقواعد الآتية:

#### ١ - الأصول المشتراة قديمة أو مستعملة :

اقتضى النظام مضاعفة المعدلات الواردة بالملحق رقم (١) للأصول المقترنة قديمة ما لم تتجاوز أيام العمل في السنة ٢٠٠ يوم وما لم تزيد مدة التشغيل اليومي عن ورنية واحدة . ثم صدر قرار رئيس الجهاز المركزي للحسابات رقم ٨٦ لسنة ١٩٦٩ وقضى باحتساب معدلات الإهلاك للأصول المشتراة قديمة على ساس زيادتها بنسبة ٥٠ ٪ على الأقل من معدلات الإهلاك للأصول المشتراة جديدة .

#### ب - بالنسبة للأصول التي لم تستخدم لفترة من العام .

كان النظام المحاسبي الموحد يقتضى احتساب اهلاك بواقع ٥٠ ٪ من معدلات الإهلاك الواردة بالملحق رقم (١) اذا لم يستخدم الأصل في الإنتاج طول العام (٣٦٥ يوم). ثم صدر القرار رقم ٨٦ لسنة ١٩٦٩ السليق الاشارة اليه وتطلب تقسيم السنة المالية الى اربع فترات مالية متساوية وعلى أن تحمل كل فترة بحصتها في الإهلاك السنوي طالما تم تشغيل الأصل آتية مدة خلال الفترة فإذا لم يستخدم الأصل اطلاقا خلال فترة او أكثر يحسب الإهلاك على أساس ٥٠ ٪ من حصة الفترة أو الفترات التي لم يستخدم الأصل خلالها .

مثلا اذا كانت تكلفة الأصل ١٠٠٠ ر. ج م ومعدل الإهلاك الذي ينطبق عليه هو ٨ ٪ ، وتم تشغيله لمدة شهر واحد خلال الفترة من اول يوليو الى آخر سبتمبر ولم يتم تشغيله على الإطلاق في الفترات الثلاث من اول اكتوبر — اول يناير — اول ابريل — الى آخر يونيو فإن تسط الإهلاك على هذا الأصل يكون .

$$\text{من الربيع الاول} = \frac{1}{4} \times \frac{8}{100} = 10.000 \times 200 \text{ جم}$$

$$\text{عن الثالث ارباع التالية} = \frac{8}{100} \times \frac{50}{100} = 10.000 \times \frac{1}{4} \times 300 \text{ جم}$$

توسط الاهلاك . ٥٠٠ جم

بينما كان توسط الاهلاك على نفس الاصل قبل صدور القرار ٨٦

$$\text{لسنة ١٩٦٩ هو ٨٠٠ جم} \left( \frac{8}{100} \times 10.000 \right)$$

ج - الاصول التي تم اهلاكها دفتريا ويستمر استخدامها في الانتاج :

أقتضى النظام ان يستمر حساب توسط الاهلاك على الاصول التي تم اهلاكها دفتريا وما زالت تستخدم في العملية الانتاجية بنسبة ٧٥ ٪ من قيمة التوسط على ان تضاف هذه القيمة سنويا الى حساب احتياطي ارتفاع اسعار الاصول . وقد عدل القرار رقم ٨٦ لسنة ١٩٦٩ هذه النسبة الى ٥٠ ٪ . واستثنى القرار المذكور من هذه القاعدة الاصول المخصصة لمراكز الانتاج (دون ما عدا ذلك من الاصول المخصصة لمراكز الخدمات الانتاجية والخدمات التسويقية والخدمات الادارية والتمويلية) في الوحدات الاقتصادية التابعة لمؤسسة التمدين او الوحدات الاقتصادية المتخصصة في انتاج البترول او تكريره ، اذ تطبق عليها نسبة ٢٥ ٪ من قيمة التوسط .

وقد نص القرار على ان تكون كل من نسبتي ٥٠ ٪ ، و ٢٥ ٪ محسوبة على اساس المعدل الاعلى للتشغيل لوربية واحدة مهما كانت ساعات التشغيل .

د - التخصيصات الايرادية المؤجلة :

يتم اهلاكها عموما بمعدل ٢٠ ٪ سنويا من تاريخ بدء التشغيل ، فيها

عدا الصناعات الجديدة التي لا يوجد لها مثل في مصر فإن النفقات الإيرادية للوجلة يتم اهلاكها في مدة لا تتجاوز عشر سنوات .

٥ - نطاق التفرقة بين الأصول المشتراة جديدة والأصول المشتراة قديمة :

نرى التئام المحاسبى الموحد بين الأصول المشتراة جديدة والأصول المشتراة قديمة مستعملة من حيث معدلات الإهلاك التي تسمى على كل وانقاعة انعامة التي تتضمنها النظام هو أن معدل الإهلاك على الأصل الذى يشتري في حالة مستعملة يجب ان يكون ١٥ ٪ على الأقل من المعدل المطبق على الأصول المشتراة جديدة . ورغم ما قد يشهه هذا المنهج من انتقادات إلا انه يحقق أهداف اقتصادية هامة هي :

١ - عدم تشجيع الوحدات الاقتصادية على شراء أصول مستعملة لأن ذلك سيؤدي حتما إلى زيادة نسبة الإهلاك المحمل على حساب عملياتها الجارية وبالتالي انخفاض أرباحها . ولما كان الربح أحد معايير قياس كفاية الأداء فمما يترتب على ذلك رغبة الوحدات في الإفترار من الأعباء التي يتم تحميلها على الربح . والاثار الاقتصادية الهامة لهذه الطريقة هو الحد من آثار أحد العوامل الهامة المتسببة في زيادة نسبة التقادم في رأس المال الثابت للمجتمع .

٢ - في حالة شراء أصول قديمة فإنه يتم اهلاك قيمتها الدفترية (تكاليفها) بسرعة مما يقلل من اثر وجود رصيد دفترى على سياسة الإحلال الاقتصادية . فقد اثبتت الدراسات في مجال دوافع إحلال الأصول الثابتة المتقادمة ان وجود رصيد دفترى يعتبر من العوامل النفسية الهامة التي تتسبب في أرجاء إحلال الأصل في الوقت المناسب اقتصاديا لتتظلمر لأهلاك قيمته الدفترية .

ولا شك ان هذه الأهداف يتعين أن تعتبر من الاهمية البالغة وخاصة في ظل عصر يتميز بالتقدم التكنولوجى الذى يؤدي الى سرعة تقادم الأصول . وبالإضافة إلى ذلك ، فإن الأصول المشتراة قديمة يتم الحصول عليها عادة



بأسعار قد تقل كثيرا من نسبة العمر الإنتاجي المتبقى الى العمر الإنتاجي الأصلي مضروباً في التكلفة في حالة جديدة ، وبالتالي فإن رفع معدل الإهلاك على هذه الأصول الى ١٥ ٪ من المعدل المناظر للأصول المشتراة جديدة لمن يترتب عليه عادة ارتفاع قسط الإهلاك على الأصل القديم ، الى ١٥ ٪ من قسط الإهلاك على نفس الأصل في حالة شرائه جديداً . ممثلاً اذا كان سعر آلة ما جديدة ١٠٠٠ ر. جـ والعمر الإنتاجي المقرر لها ١٠ سنوات فإن شراء هذه الآلة بمسئولة لمدة سنتين . مثلاً لن يكلف الوحدة الاقتصادية ٨٠٠٠ جـ بل قد يكلفها اقل من ذلك بكثير والا ما كان هناك داعي إطلاقاً لشراء الآلة قديمة . فإذا كلفها شراء الآلة مثل ٥٠٠٠ جـ فإن قسط الإهلاك السنوي عليها في حالة قديمة سيكون ١٥ ٪  $\times ٥٠٠٠ = ٧٥٠$  جـ بينما يكون قسط الإهلاك على نفس الآلة مضمرة جديدة ١٠ ٪  $\times ١٠٠٠٠ = ١٠٠٠$  جـ . وبالطبع قد يرى البعض أن هذا المثال افتراضي ولكنه يعتبر في نظري أقرب من الواقع عن افتراض أن الوحدة يمكن أن تشتري آلة جديدة وآلة قديمة من نفس النوع وفي نفس الوقت وبنفس التكلفة لاثبات أن الطريقة التي اتبعها النظام بصدد معدلات الإهلاك على الأصول المشتراة قديمة غير سليمة .

## ٦ - منطق استمرار احتساب الإهلاك على الأصول المهلكة دفترياً :

اقتضى النظام المحاسبي الموحد استمرار احتساب إهلاك (بمنسب) مخففة كما تبين فيما سبق ، على الأصول التي تم إهلاكها دفترياً ولكنها ما زالت قائمة في العملية الإنتاجية لعدم نفاذ عمرها الإنتاجي . وقد تطلب النظام إضافة قيمة الإهلاك المحتسب على هذه الأصول الى حساب « احتياطي ارتفاع أسعار الأصول » بدلا من مخصص الإهلاك وذلك لتحقيق أغراض ضمنية ثلاث .

١ - أن احتساب إهلاك على هذه الأصول يترتب عليه تحميل الإنتاج

بقية خدمات الأصل في الملية الإنتاجية بصرف النظر عن القيمة الأصل  
الدترية .

٢ - أن تالية الاعلاك الى حساب الاحتياطى بدلا من المخصص يؤدى  
الى تلامى زيادة مخصص الاعلاك عن تكلفة الأصل ( وما يقرب على ذلك  
من اظهار رصيد دائن القيمة الدترية للأصل ) .

٣ - أن تالية أقسام الاعلاك على هذه الأصول الى حساب الاحتياطى  
يضيف مصترا جديدا الى مصادر تدبير الفرق بين القيمة الاستبدالية  
والقيمة التاريخية للأصل « وهذا فى حد ذاته مرغوب اقتصاديا بصرف النظر  
عن عدم مجاراته للعرف المحاسبى التقليدى .

وتد راعى النظام عند تحديد معدلات الاعلاك على الأصول المهلكة دفتريا  
أن تكون هذه المعدلات أقل من المعدلات العادية وذلك لسببين ضمنين هما :

١ - أن استمرار الأصل فى الحماية الإنتاجية رغم أهلاكه دفتريا يعتبر  
تليل قاطع على ارتفاع معدلات الاعلاك الأصلية والتي تم استخدامها على  
اهلاك قيمته الدترية . مما يحتم ضرورة انخفاض فى معدلات الاعلاك على  
الأصل .

٢ - أن الأصول المهلكة دفتريا غالبا ما تتطلب نفقات صيانة كبيرة  
وبالتالى فإن التخصيص فى معدل الاعلاك يعتبر بمثابة تمويض لما تستنزله  
نفقات الصيانة المرتفعة .

٧ - منطق احتساب اعلاك على الأصول التى لم تستخدم فى الإنتاج :  
بينما يجب سبق أن النظام قضى بضرورة احتساب اعلاك على الأصل  
حتى ولو لم يستخدم فى الإنتاج طوال العام . ورغم أن المعدلات فى هذه  
الحالة تكون ٥ ٪ من المعدلات العادية الواردة بالحق رقم (١) والقرارات  
المعلقة له إلا أن هذا يثير التساؤل عن ماهية أسباب التناقص فى قيمة الأصول  
ومن دواعى احتساب الاعلاك .

لها لا شك فيه ان القيمة الاقتصادية لم تستخدم فيها الاصل لم تستفيد بخدماته وبالتالي فمن تحميل عبء الاخلاق على هذا الاصل على موارد الفترة يمثل اجحافا غير منطقي . الا ان النقائص في القيمة الاقتصادية للاصول — وكما سبق وراينا — لا يتنصر اسبابه على استخدامها في العملية الانتاجية بل ان التقدم الطبي والبيولوجي يعتبر من الراسع من اهم العوامل المتسببة في النقص في القيمة الاقتصادية لرأس المال الثابت وبالتالي فمن احتساب اخلاق على الاصول التي لم تستخدم في الانتاج يمثل محاولة لانقاص القيمة الدفترية للاصول مما يوازى النقص في قيمتها الاقتصادية نتيجة الدعاية .

وتأسيسا على ذلك فانه يمكن اعتبار معدلات الاهلاك الواردة بالنظام مكونة من شقين : الاول مقال النقائص في قيمة الاصل نتيجة للتقدم باختلاف اسبابه ، والشق الثاني مقال التقدم عننا فانيا على الفترة والشق الثاني عننا متغيرا بمرور الزمن استنفاده بخدمات الاصل . ولما كان من المتعين على الوحدة الاقتصادية ان تحتفظ بالقدرة الانتاجية لرأس مالها الثابت فان كلا من الشقين يعتبر تحميلا على موارد الفترة الاجمالية قبل التوصل الى صافي الربح .

الا انه — كما سبق وراينا في بداية هذا الفصل — لا يمكن اعتبار النقص في قيمة الاصل بسبب التقدم في هذه الحالة اهلاكا حيث يقتصر التعريف الاقتصادي للاهلاك على النقص في قيمة الاصول بسبب الاستخدام في العملية الانتاجية . اما النقص في قيمة الاصول نتيجة التقدم فهو بمثابة تسوية يتم اجرائها على رأس المال الثابت للحفاظ على قدرته الانتاجية . ويعتبر كلا من " تدهور " و " تآكل " على موارد الفترة الا ان التسمية تختلف . وكذا يتعين على النظام المحاسبي الموحد التفرقة بين

اسباب النقص فى قيمة الاصول الاقتصادية من تقادم واستخدام فى العملية الانتاجية حتى يسهم فى مساعدة المحلل الاقتصادى على التعرف على التكلفة الاقتصادية لعيبء التقادم ورسم سياسة الاحلال على ضوءها . ولذلك نقتراح تسمية الشق الثابت من عيبء الاهلاك فى النظام ( ويمكن ان يكون ٥٠ ٪ من المعدلات التى يقرها النظام ) « متابل تقادم الاصول الثابتة » والاستمرار فى اعتبار الشق المتغير اهلاكا حيث يمثل هذا الشق فى هذه الحالة النقص فى قيمة الاصل الناتج عن استعماله فى العملية الانتاجية . ويجرى تحميل مقابل التقادم والاهلاك على موارد العمليات الجارية للوحدات الاقتصادية .

#### ٨ - وعاء الاهلاك :

تطبق معدلات الاهلاك الواردة بالنظام على تكلفة الاصل بما فى ذلك من انشاءات معدة خصيصا لاصول معينة بحيث لا تصلح هذه الانشاءات لاي غرض آخر - مثل القواعد الخاصة لالات معينة والتركيبات الخاصة لهذه الالات .

#### ٩ - وضع الاصول الثابتة فى مجموعات :

اباح النظام « وضع الاصول الثابتة فى مجموعات متجانسة من حيث النوع وطبيعة العمل وذلك لتطبيق قواعد الاهلاك على المجموعة بصرف » النظر من كونها . وقد تكون هذه المجموعات (افقية) كمجموعة محطة توليد الكهرباء ومجموعة آلات ورش الصيانة ، ... وقد تكون هذه « المجموعات رأسية) حيث تشترك كل مجموعة فى انتاج معين كمجموعة « آلات الصهر ، ومجموعة آلات الدرفلة .. الخ وقد تكون هذه المجموعات « (جغرافية) كمجموعة آلات منطقة معينة (آلات مناجم) . الخ » [١] .

(١) النظام المحاسبى الموحد الجزء الاول - ص ١١٢ .

## ١٠ - الإهلاك فى فترة التجارب :

قد يتم استخدام الأصل فى فترة التجارب المسابقة لبدء التشغيل فى العمليات الانتاجية المعنية . وقد قضى النظام فى هذه الحالة بان يحمل الإهلاك لحساب تجارب بدء التشغيل ١١٨٢/ح .

## ١١ - اجسوراعات التطبيق :

ورد بالنشور رقم (١) لسنة ١٩٦٧ - والصادر من اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد بشأن تطبيق معدلات الإهلاك وتعديل المعدلات الواردة بالملحق رقم (١) - انه يتعين اتباع ما يلى :

- « ١ - تشكيل لجنة على مستوى كل مؤسسة نوعية لدراسة معدلات الإهلاك بما يتلائم مع المصيات الدارئة للأصول وظروف التشغيل وطبيعة النشاط فى الوحدات الاقتصادية التابعة للمؤسسة إصدار توصيات بالمعدلات المناسبة على مستوى المجموعات أو التفاصيل فى حدود المبادئ والتعاريف الواردة بالنظام والمعدلات الواردة بالملحق رقم (١) كحد أقصى ، «
- « على ان يشارك فى هذه اللجنة ممثل لوزارة الخزانة وتمتد اللجنة المذكورة خلال السنة اأشهر الأولى من تنفيذ النظام للتوصية بالمعدلات المناسبة «
- « ٢ - يصدر قرار من مجلس إدارة المؤسسة النوعية المختصة بمعدلات الإهلاك الواجب اتباعها بناء على توصيات اللجنة المشكلة لهذا الغرض ، «
- « باعتبار ان المؤسسة النوعية تختص بسلطة الإشراف والرقابة والتنسيق وتقييم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية التابعة لها . «
- « ٣ - يخطر رئيس اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد بالجهاز المركزى للمحاسبات بقرار مجلس إدارة المؤسسة لاعتماد من تلك اللجنة . «

## ١٢ - التقادم الفسى عاى او الهلاك الطارىء :

نص النظام المحاسبى الموحد على :

- « تنطى معدلات الإهلاك مقابل التقادم المتوقع فى الظروف العادية ، «

« فمذا نشأت ظروف تؤدي الى تقادم الاصل قبل انتهاء عمره الانتاجي »  
 « المقدر من الحسارة التي منجم عن ذلك تحمل على حساب النتيجة عن »  
 « الفترة المالية التي تم خلالها لتقادم الذي لم يكن متوترا » (١) .

وينرتب على ذلك ضرورة تحميل الفترة المالية التي يكتشف فيها عدم  
 صلاحية الاصل للاستعمال في المسئيل بالرصيد الفترى للاصل باعتباره  
 خسارة واسمالية ( ٢٦٤/د ) .

## ١٢ - القيود الففترية في نهاية العام :

بعد احتساب قسط الاهلاك في نهاية العام طبقا للمعدلات الواردة  
 بالنظام والفوائد السابق شرحها يجرى اثبات القيد الآتي :

××× من د/ الاهلاك ٢٥٢/د  
 الى مذكورين

××× الى د/ مخصص الاهلاك ١٢١/د (اهلاك عدي)

××× الى د/ احتياطي ارتفاع اسعار الاصول ٢٢٦/د  
 ( اصول مملكة نفتريا )

اثبات الاهلاك من الفترة الجارية

اما اذا كان الاهلاك من فترة التجارب قبل بديء التشغيل ، يجرى  
 القيد الآتي :

××× من د/ نفقات ابرائية موقعة ١١٨٢/د

××× الى د/ مخصص الاهلاك ٢٢١/د

اثبتت الاهلاك قبل بديء التشغيل

ثم يثقل حساب الاهلاك في حساب المصليات الجسارية بجمل  
 الاول دائما والثاني مدينا .

## ١٤ - مثال تطبيقي :

فيما يلي معدلات الاهلاك المشرح بتطبيقاتها على آلات النشاط الانتاجي للمؤسسة المصرية العامة للغزل فيما يتعلق بالادول المشتراة جديدة .

النسبة المئوية من التكلفة

آلات ميكانيكية	٥	٦٥	٨
آلات كيميائية	٦٥	٨	١٠
آلات غزل ونسج الجوت	٧٥	٩	١١
آلات صناعة الجوارب وما يماثلها	٦	٧٥	٩

علما بأن معدلات الاهلاك للوردتين والثلاث وريديات عن ٣٦٥ يوم عمل في السنة أو اقل .

وقد تقدمت لك شركة الغزل الاهلية بالبيان التالي عن الآلات الخاصة بها.

### نوع الآلة      التكلفة      ملاحظات

آلة ميكانيكية رقم (١) ١٠٠.٠٠٠ مهنلكة تقريبا بالكامل وتعمل وريدينين، طول العام

آلة ميكانيكية رقم (٢) ٢٥٠.٠٠٠ تم شرائها مستعملة وعملت لمدة وريدينين في النصف الاول من العام ولمدة وريدي واحد في النصف الثاني من العام .

آلة كيميائية ١٥٠.٠٠٠ لم تعمل في الربع الاول من العام وعملت ثلاث وريديات في بقى العام ( مشتراة جديدة ) .

آلات غزل ونسج الجوت ٣٠٠.٠٠٠ تعمل بالفتاب على مجموعتين بحيث تعمل كل مجموعة وريدينين لمدة ثلاث شهور ( وقد تم شرائها جديدة جميعا ) .

آلات صناعة الجوارب {٥٠.٠٠٠} منها ما قيمته ١٥٠.٠٠٠ جنيه تم شرائه مستعمل من شركة الحله .  
وتعمل الآلات جميعا لمدة ٣٢٠ يوم  
فى السنة لوردية واحدة .

وقد طلبت منك الشركة احتساب قسط الاهلاك على آلات نشاطها  
الانتاجى وتوجيه القيود الدفترية اللازمة لاثباته عن لسنة المالية ٧١/٧٠ .

اولا : احتساب قسط الاهلاك .

١ - آلة ميكانيكية رقم (١) : هذه الآلة تم استهلاكها دفتريا بالكامل ولكنها ما زالت تستخدم فى العملية الانتاجية وقد قضى القرار رقم ٨٦ لسنة ١٩٦٩ باحتساب اهلاك على مثل هذه الاصول بمعدل ٥٠ ٪ من قيمة القسط على اساس ودية واحدة فقط وبذلك يكون قسط الاهلاك على هذه الآلة كالاتى : التكلفة × معدل الوردية × ٥٠ ٪

$$١٠٠.٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠} \times \frac{٥}{١٠٠} = ٢٥٠٠ \text{ جم}$$

هذا وقد اقتضى النظام ايضا اضافة هذه القيمة على حساب « احتياطى ارتفاع اسعار الاصول » .

١ - آلة ميكانيكية رقم (٢) : تم شراء هذه الآلة مستعملة أى ان المعدل الذى يسرى عليها هو ١٥٠ ٪ من المعدل المناسب للاصول المشتراة جديدة . غير ان الآلة عملت لمدة وريدين فى النصف الاول من العام ولدة ودية واحدة فى النصف الثانى من العام وبالنسبة الى احتساب الاهلاك كالاتى:

النصف الاول من العام معدل الورديتين ×  $\frac{١٥٠}{١٠٠}$  × التكلفة ×  $\frac{١}{٢}$  سنة .

$$١٢١٨٧٥٠٠ = \frac{١٥٠}{١٠٠} \times ٢٥٠.٠٠٠ \times \frac{١}{٢} \times \frac{٦٥}{١٠٠}$$



النصف الثاني من العام معدل الوردية  $\times \frac{150}{100} \times \text{التكلفة} \times \frac{1}{2}$  سنة .

$$\text{مليم جنيه} \quad 150 \quad 5 \\ 12750 = \frac{1}{2} \times 250000 \times \frac{150}{100} \times \frac{1}{100}$$

توسط اهلاك الآلة عن العام  
مليم جنيه  
21562500  
=====

٢ - آلة كيميائية : الآلة لم تعمل في الربع الأول من العام ومن ثم يطبق عليها قاعدة الـ ٥٠ ٪ من حصة الفترة التي لم تعمل فيها كما انها عملت ثلاث وريديات في الفترة المتبقية من العام فيطبق عليها معدل الثلاث وريديات للآلة المشتراة جديدة ويكون احتساب الاهلاك كالآتي :

الربع الأول من العام معدل الوردية  $\times \frac{50}{100} \times \text{التكلفة} \times \frac{1}{4}$  سنة .

$$\text{مليم جنيه} \quad 50 \quad 6 \\ 1218750 = \frac{1}{4} \times 150000 \times \frac{50}{100} \times \frac{1}{100}$$

٣ - معدل الثلاث وريديات  $\times \text{التكلفة} \times \frac{2}{4}$  عام

$$1125000 = \frac{2}{4} \times 150000 \times \frac{1}{100}$$

توسط اهلاك الآلة عن العام  
12268750  
=====

٤ - آلات ليزل ونسج الجوت : تعمل الآلات بالتناوب على مجموعتين بحيث تعمل كل مجموعة وريديتين لمدة ثلاث شهور أي أن المجموعة تعمل وريديتين لمدة ستة اشهر في العام ولا يتم استخدامها في الإنتاج لمدة ستة اشهر ، وبالتالي فان توسط الاهلاك يماثل ضعف توسط الاهلاك السلوى

المحتسب لاحد المجموعتين .

$$\begin{aligned} & \text{الاملاك عن وريدين} \quad \text{معدل وريدين} \times \text{تكلفة المجموعة} \times \frac{1}{2} \\ & \text{لدة ستة اشهر} \\ & \text{مليم جنيه} \\ & 1750.000 = \frac{1}{2} \times 150.000 \times \frac{6}{100} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{الاملاك عن الستة اشهر} \quad \text{معدل الوردية} \times \frac{50}{100} \times \text{تكلفة المجموعة} \times \frac{1}{2} \\ & \text{البطالة} \\ & 2812500 = \frac{1}{2} \times 150.000 \times \frac{50}{100} \times \frac{750}{100} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{مليم جنيه} \\ & 9562500 \end{aligned}$$

قسط املاك المجموعة

قسط الاملاك عن العام (قسط المجموعة  $\times 2$ ) ..... 19125000 جم  
 ٥ - آلات صناعة الجوارب : ينطبق على الآلات جميعا معدل الوردية  
 الواحدة طول العام . غير أن ما تكلفته 150.000 جم تم شرائه مستعملا  
 وبالتالي يجب تطبيق 150 ٪ من معدل الوردية على هذا الجزء .

$$\begin{aligned} & \text{املاك المشتري} \quad \text{معدل الوردية} \times \frac{150}{100} \times \text{تكلفة المستعمل} : \\ & \text{مستعمل} \\ & 12500000 = 150.000 \times \frac{150}{100} \times \frac{6}{100} \end{aligned}$$

املاك المشترك جديد = معدل الوردية  $\times$  التكلفة .

$$1800000 = 200.000 \times \frac{6}{100}$$

الاملاك من الماسم .

$$\begin{aligned} & 2100000 \\ & ===== \end{aligned}$$

## ٦ - ما يخص اهلاك آلات النشاط الانتاجي عن المصام

الاصل      قسط الاهلاك      الحساب الدائن بالقسط

مليم جنيه

آلة ميكانيكية رقم (١١)	٢٥٠٠.٠٠٠	« احتياطي ارتفاع اسعار الاصول »
آلة ميكانيكية رقم (١٢)	٢١٥٦٢.٥٠٠	مخصص الاهلاك - آلات
آلة كيمياوية	١١٤٦٨.٧٥٠	مخصص الاهلاك - آلات
آلات غزل ونسج الجوف	١٩١٢.٥٠٠	مخصص الاهلاك - آلات
آلات صناعة الجوارب	٢١٥٠.٠٠٠	مخصص الاهلاك - آلات

المجموع      ٨٧١٥٦.٢٥٠  
=====

## ٧ - قيد اثبات الاهلاك عن المصام :

مليم جنيه	مليم جنيه	
	من د/ الاهلاك	٢٥٢/د
٨٧١٥٦.٢٥٠	د/ اهلاك الآلات	٣٥٢٣/د
	الى منكسورين	
٨٤٦٥٦.٢٥٠	الى د/ مخصص الاهلاك	٢٢١/د
	د/ مخصص اهلاك آلات	٢٣١٣/د
٢٥٠٠.٠٠٠	الى د/ احتياطي ارتفاع اسعار الاصول	٢٢٦/د



## الفصل التاسع

في

### التحويلات الجارية التخصيصية

---

يشتمل حساب التحويلات الجارية التخصيصية (د/٣٦) على العناصر الآتية :		
التبرعات	د/ ٣٦١	تبرع مسدود
إعانات للغير	د/ ٣٦٢	مخصصات (بخلاف الاملاك) د/ ٣٦٧
التعويضات والغرامات	د/ ٣٦٣	ضرائب عقارية د/ ٣٦٨
خسائر رأسمالية	د/ ٣٦٤	ضرائب حظية د/ ٣٦٩
مصرفات سنوات سابقة د/ ٣٦٥		

وتعتبر التحويلات — وكما سبق وراينا — من قبيل المدفوعات المباشرة أو الغير مباشرة والتي لا يترتب عليها اضافة للقيم الاقتصادية الموجودة وبذلك لمهى تعتبر تصرفا فى الدخل وليس عنصراً مساعداً فى إنتاجه، وسنتناول كل من العناصر السابقة بقليل من التفصيل .

#### أولاً : التبرعات :

وهى ما يتم سداه بمعرفة الوحدة الاقتصادية كتبرع للهيئات المختلفة. وتتطلب هذه التبرعات عادة موافقة مجلس إدارة المؤسسة النوعية التى تشرف على الوحدة الاقتصادية . وتقوم المؤسسة فى العادة بتحديد قيمة التبرعات التى يمكن لمجلس إدارة الوحدة الاقتصادية التصرف فيها خلال العام .

وعندما تقوم الوحدة الاقتصادية بدفع هذه التبرعات للجهات المستفيدة يجرى اثبات الدفع بالتعيين الآتى :

## \* الاستحقاق :

٣٦١/د	من د/ التبرعات	xxx
٢٧٤/د	الى د/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	xxx
٢٧٤٤/د	د/ تبرعات واعانات مستحقة للغير	
اثبات استحقاق التبرع المقرر للهيئة الخيرية لمكافحة الدرن		
عن العام .		

## \* الخصم — ع :

٢٧٤/د	من د/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	xxx
٢٧٤٤/د	د/ تبرعات واعانات مستحقة للغير	
١٨٢/د	الى د/ البنك —	xxx
١٨٢١/د	د/ تمويل نشاط جارى	
اثبات سداد التبرع المقرر للهيئة الخيرية لمكافحة الدرن		
بموجب شيك . . . .		

## وفى نهاية العام تقفل التبرعات فى د/ العمليات الجارية بالقيد الآتى :

٢٨١/د	من د/ العمليات الجارية	xxx
٣٦١/د	الى د/ التبرعات	xxx

## ثانيا : الامانات :

وهى تبية ما تدفعه الوحدة الانتصابية كعانة لغير العاملين بها .  
وتعالج محاسبا بالطريقة المتبعة لمعالجة التبرعات .

## ثالثا : التعويضات والغرامات :

وتشمل فوائد وغرامات التأخير والخسائر التى قد تنتج عن تحصيل  
تعويضات من شركات التأمين بأقل من القيمة المفيدة على حسابهم ومخالفات

السيارات في حالة تحمل الوحدة بها وما الى ذلك . وتعالج التعويضات والفرامنت محاسبيا بالطريقة المتبعة لمعالجة التبرعات ، الا انه يلزم تصوية حساب التعويضات والفرامنت بالمستحقات التي لم تدفع بمقد قبل انتقاله في حساب العمليات الجارية .

### وابعا : الفسائر الراسمالية :

عرف النظام المحاسبى الموحد الفسائر الراسمالية بأنها « الفسائر الناتجة عن بيع اصل من الاصول بأقل من قيمته الدفترية او الناتجة عن بيع الاوراق المالية بأقل من تكلفتها » (١) .

ويدخل في بند الفسائر الراسمالية الهلاك الطارئ للاصول كما يدخل فيها الخسائر التي قد تنتج عن بيع المستزمات السلمية بأقل من تكلفتها .

وعند بيع اصل من الاصول بمقابل أقل من قيمته الدفترية يجرى القبات القيد الآتى :

### من مذكورين

١٧١/هـ	من هـ / مدينين مختلفين	xxx
٠٠٠/هـ	حـ / مدينو بيع ( نوع الاصل المباع )	
٣٦٤/هـ	من هـ / فسائر راسمالية	xxx
٠٠٠/هـ	الى هـ / الاصل المباع	xxx

اما في حالة الهلاك الطارئ للاصول فان حـ / ٣٦٤ يجعل مدينا وحساب الاصل المباع يجعل دائنا بقيمة الدفترية للاصل .

وفي نهاية العام يقلل حـ / ٣٦٤ في حساب العمليات الجارية (حـ / ٢٨١) يجعل الاخير مدينا والاول دائنا .

(١) الجزء الاول - ص ٩١ .

#### خامساً : مصروفات السنوات السابقة :

ويشمل المصروفات التي نخص اعواماً سابقة ولم يتم احتسابها ضمن مصروفات هذه السنوات . وقد يكون ذلك ناشئاً عن قصد أو بدون قصد ولكن النظام لم يفرق بين الحالتين . وتتبع الطريقة السابق شرحها بصدد معالجة التبرعات في المعالجة الدفترية لمصروفات السنوات السابقة .

#### سادساً : الديون المدومة :

وهي الديون التي يتم اعدامها خلال الفترة المالية دون ان يكون لها مقابل في مخصص الدين المشترك عنها وذلك إما لعدم كفاية المخصص أو لعدم اتخاذها الدين في الحساب عند تكوينه .

ويتم اجراء القيود الآتية لاثبات الديون المدومة واتفاليا :

##### من مذكورين

من د/ الايئون المدومة ٣٦٦/د x x x

( بما ليس له مقابل في المخصص )

من د/ مخصص الديون المشكوك فيها ٢٢٢/د x x x

( بما له مقابل في المخصص )

الى د/ العملاء x x x ١٦١/د

اثبات الديون المدومة خلال العام .

من د/ العمليات الجزية ٢٨١/د x x x

الى د/ الايئون المدومة ٣٦٦/د x x x

اتفاليا الدين التي تم اعدامها خلال العام والتي لم يكن

لها مقابل في المخصص في حساب العمليات الجارية



### سابعاً : الخصصات ( فيما عدا الاهلاك )

تقوم الوحدات الاقتصادية بتجنيب جزء من مواردها لمقابلة احتمالات نقصان القيمة المتوقع تحصيلها من هذه الموارد عن القيمة المكتسبة بهتروا . ومثال ذلك مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص الفرق بين تكلفة الانتاج القائم واسعار البيع ومخصص الضرائب المتنازع عليها وما الى ذلك .

ويجرى اثبات القيود الآتية لتكوين الخصصات واقتال المقابل في

#### حساب العمليات الجارية :

×××	من د/ الخصصات (فيما عدا الاهلاك)	٣٦٧/د
	الى مكسورين	
×××	الى د/ مخصص الديون المشكوك فيها	٢٣٢/د
×××	الى د/ مخصص الضرائب المتنازع عليها	٢٣٣/د
×××	الى د/ مخصصات اخرى —	
	مخصص الفرق بين التكلفة وسعر البيع	
	او أى فرض آخر يكون مخصص من أجله	٢٣٤/د
	تجنيب الخصصات عن العام .	

ثم يقلل د/ ٣٦٧ في د/ العمليات الجارية يجعل الاخير معينا والأول دائئاً .

#### ثامناً : الضرائب العقارية والدخلية :

وتشمل الضرائب العقارية ضرائب الاطيان والمباني كما تشمل الضرائب الدخلية ضريبة الارباح التجارية والصناعية وضريبة القيمة المنقولة التي تحمّلها الوحدة .

ويتم اجراء القيود الآتية لاثبات استحقاق واقتال الضرائب في د/ العمليات الجارية .

## الاستحقاق :

من مذكورين		
٣٦٨/د	من د/ الضرائب العقارية	×××
٣٦٨١/د	د/ ضريبة الاطيان	
٣٦٨٢/د	د/ ضريبة المبنى	
٣٦٩/د	من د/ الضرائب الدخلية	×××
٣٦٣/د	الى د/ دائنتين متسوعين	×××
٣٦٣٢٢١/د	د/ ضرائب ارباح المعام	
٣٦٣٢٢٢/د	د/ ضرائب عقارية	

## الاقفال :

٢٨١/د	من د/ العمليات الجارية	×××
الى مذكورين		
٣٦٨/د	الى د/ الضرائب العقارية	×××
٣٦٩/د	الى د/ الضرائب الدخلية	×××

## الفصل العاشر

### في

## المعاملات في الموارد

تناولنا في الفصول السابقة عناصر الاستخدامات التي تحدد نتيجة النشاط الجارى للوحدة الاقتصادية عن طريق مقابلتها مع موارد هذا النشاط. وسنتناول في هذا الفصل بنود الموارد المتعلقة بالنشاط الجارى والثبوت الدفترية المتعلقة بآثبات وقائع اكتسابها وتحصيلها وتسميها واقتطاعها في حساب العمليات الجارية بالترتيب الآتى :

- ١ - مبيعات النشاط الاقتصادى من سلع وخدمات .
- ٢ - اثبات حركة الانتاج التلم والبضائع بفرض البيع والتخزين في المخزون.
- ٣ - الموارد الاخرى .

### المبحث الاول

#### فى

#### مبيعات النشاط الاقتصادى

تمثل المبيعات من السلع والخدمات مصادر الإيرادات الرئيسية في الوحدات الاقتصادية الخاضعة للنظام المحاسبى الموحد ، وتخلف طبيعة السلعة او الخدمة المباعة تبعا لاختلاف طبيعة النشاط الاقتصادى للوحدة العاملة . وقد قسم النظام المحاسبى الموحد إيرادات النشاط الجارى (د/٤١) الى الانقسام الآتية :

## ١ - صافي مبيعات انتاج تام

٤١١/د

### - صافي مبيعات الصنف او القسم

٤١١١/د

- اجمالي مبيعات الصنف او القسم — دائن ٤١١١١/د
- مردودات داخلية من مبيعات سنوات سابقة صنف / — مدين ٤١١١٢/د
- مرتجعات مبيعات صنف او قسم — مدين ٤١١١٣/د
- خصم مسموح به — مدين ٤١١١٤/د
- نقل انتاج تام — صنف/قسم — مدين ٤١١١٥/د
- هدايا وعينات — مدين ٤١١١٦/د

٢ — تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة ٤١٢/د

٣ — فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام ٤١٣/د

٤ — تغير مخزون انتاج غير تام ٤١٤/د

٥ — مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ٤١٥/د

٦ — ايرادات تشغيل للغير ٤١٦/د

٧ — خدمات مباعة ٤١٧/د

٨ — بضائع بفرض البيع ٤١٨/د

٤١٨١/د

### - صافي مبيعات

- اجمالي مبيعات صنف او قسم — مدين ٤١٨١١/د

- مردودات مبيعات داخلية من سنوات سابقة

صنف / قسم — مدين ٤١٨١٢/د

- مرتجعات مبيعات — مدين ٤١٨١٣/د

- خصم مسموح به — مدين ٤١٨١٤/د

- نقل مبيعات بضائع بفرض البيع — مدين ٤١٨١٥/د

- هدايا وعينات — مدين ٤١٨١٦/د

- تفر مخزون بضائع بفرض البيع بالتكلفة ٤١٨٢/د
- فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بفرض البيع ٤١٨٣/د
- ٩ — مخلفات انتاج ٤١٩/د

هذا ويتم موافقة التسميات الواردة بما يتفق وطبيعة النشاط الاقتصادى .  
وعبما يلى القواعد المتعلقة بتحديد قيمة ايرادات النشاط التجارى من مبيعات السلع والخدمات .

١ — يتحدد اجمالى المبيعات (د/٤١١١ و د/٤١٨١١) بالقيمة الواردة فى فواتير البيع .

٢ — تفصل مصروفات النقل الخارجى واية مصروفات اخرى تزيد من قيمة المبيعات تسليم محل البائع .

٣ — يجب ان لا يتضمن اجمالى المبيعات اعانة الانتاج او التصغير وكذا رسوم الانتاج ورسوم المبيعات . ويتمين قيد هذه الرسوم لمصالح الخزانة مباشرة .

٤ — يتمين توسيط حسب العملاء (د/ ١٦١) لقيد قيمة المبيعات الاجلة والتقديعية على السواء .

٥ — اذا ما قامت الوحدة ببيع منتجات نصف مصنوعة بحالتها فثنان القيمة تعتبر من ضمن المبيعات .

٦ — تعتبر الهدايا والعمينات من ضمن العناصر المكونة لاجمالى المبيعات .  
ويتحدد على المبيعات كالتالى :

منه	د/ صافي مبيعات	له
xxx	الى مكسورين	xxx من د/ اجمالي مبيعات :
د/ ٤١١١٢ او د/ ٤١٨١٢		انتاج تلم -
د/ ٤١١١٣ او د/ ٤١٨١٣		صنف او قسم د/ ٤١١١١
د/ ٤١١١٤ او د/ ٤١٨١٤		بضائع بغرض البيع
د/ ٤١١١٥ او د/ ٤١٨١٥		صنف او قسم د/ ٤١٨١١
د/ ٤١١١٦ او د/ ٤١٨١٦		
xxx	رصيد صافي مبيعات	
xxx		xxx
=====		=====

### الإثباتات التفصيلية للمبيعات :

#### ١ - اجمالي المبيعات من السلع والخدمات :

فى الغالب ما يتم قيد المبيعات فى يومية بمساعدة متخصصة من واقع فواتير البيع ويتم الترحيل من واقع هذه الفواتير ايضا الى الحسابات الشخصية للعملاء وتجمع يومية المبيعات شهريا ويجرى اثبات القيد الآتى :

xxx	من د/ العملاء	د/ ١٦١
	د/ ( على حسب القطاع )	د/ —
	الى مكسورين	
xxx	الى د/ صافي مبيعات انتاج تلم	د/ ٤١١
	د/ اجمالي مبيعات - صنف	د/ ٤١١١١

٤١٨ /د	xxx	الى د/ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع
٤١٨١١/د		د/ اجمالى مبيعات - صنف
٤١٦/د	xxx	الى د/ ايرادات تشغيل للفم
٤١٧/د	xxx	الى د/ خدمات مباحة
٢٦٣/د	xxx	الى د/ دائنين متنوعين
٢٦٣٢٣/د		د/ مصلحة الجارك - جنى رسوم انتاج
٢٦٣٤١/د		د/ وزارة الخزانة - حيلة الخزانة
		اثبات اجمالى المبيعات عن شهر . . . .

## ٢ - رتجمات ومردودات المبيعات وللخصم المسوح به

قد يتم تخصيص يومية مستقلة للمردودات والمرتجمات كما قد تقيد هذه المردودات والمرتجمات فى الختات المخصصة لها فى يومية المبيعات (فى حالة وجودها) او قد تقيد هذه العناصر فى يومية العمليات المتنوعة . وفى نهاية الشهر يتم تحليل عناصر القيود فى اليومية ويجرى اثبات القيد الآتى:

### من مذكورين

٤١١/د	xxx	من د/ صافى مبيعات انتاج تام
٤١١١٢/د		د/ مردودات المبيعات
٤١١١٣/د		د/ مرتجمات المبيعات
٤١١١٤/د		د/ الخصم المسوح به
٤١٨/د	xxx	من د/ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع
٤١٨١٢/د		د/ مردودات مبيعات
٤١٨١٣/د		د/ مرتجمات مبيعات
٤١٨١٤/د		د/ خصم مسوح به

١٦١/د

xxx الى د/ المصنف

د/

( على حسب القطاع )

اثبتت المبيعات والمردودات والخصم المسموح به  
عن شهر . . . . .

## ٢ - نقل المبيعات :

قد يتم نقل المبيعات العملاء بوسائل النقل المملوكة للوحدة او عن طريق الغير كما قد يتم النقل بمعرفة العميل . وفى الحالة الاخيرة لا يترتب على عملية النقل اية قيود مما يتعلق بالوحدة البانحة . اما فى الحالتين الاولتين فان الوحدة تحمل العميل عادة ما يقابل مصاريف النقل وذلك اما باعتبار هذه المصاريف كنفسه مستقل فى فواتير البيع او عن طريق تحديد سعر البيع بحيث يشمل مصاريف النقل . وفى كلا الحالتين يتعين على الوحدة تعديل مصاريف النقل واجراء التقويم الآتى :

من عقد موردين

٤١١/د	من د/ صافى مبيعات انتاج تمام	xxx
٤١١٥/د	د/ نقل انتاج تمام	
٤١٨/د	من د/ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع	xxx
٤١٨٥/د	د/ نقل بضائع بغرض البيع للمارج	

الى مذكورين

٢٦١/د	xxx الى د/ الموردين	
	( اذا تم النقل بمعرفة الغير )	
د/	د/ ( على حسب القطاع )	
٤١٧/د	الى د/ خدمات مباعة	xxx
	( اذا تم النقل من طريق وسائل الوحدة )	
	اثبتت مصاريف نقل المبيعات عن شهر . . . . .	



٤ - الهدايا والعينات ( حسابى ٤١١١٦ ، ٤١٨١٦ ) :  
عند قيام الوحدة بتوزيع بعض منتجاتها او مشترياتها بغرض البيع  
كهدايا او عينات يتم اثبات القيد الآتى :

---

من مذكورين		
٤١١/د	من د/ صافى مبيعات انتاج تام	xxx
٤١١٦/د	د/ هدايا وعينات	
٤١٨/د	من د/ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع	xxx
٤١٨١٦/د	د/ هدايا وعينات	

الى مذكورين		
٤١١/د	الى د/ صافى مبيعات انتاج تام	
٤١١١/د	د/ اجمالى مبيعات صنف او قسم	
٤١٨/د	الى د/ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع	xxx
٤١٨١١/د	د/ اجمالى مبيعات صنف او قسم	
اثبات قيمة الهدايا والعينات عن شهر . . . .		

---

٥ - اقفال صافى المبيعات فى حساب العمليات الجارية :  
وفى نهاية الفترة المالية يتم اقفال حساب صافى المبيعات فى حساب  
العمليات الجارية بإجراء القيد الآتى :

---

من مذكورين		
٤١١/د	من د/ صافى مبيعات انتاج تام	xxx
٤١٨/د	من د/ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع	xxx
٤١٦/د	من د/ إيرادات تشفيل للنمر	xxx
٤١٧/د	من د/ خفلات جباة	xxx
٢٨١/د	الى د/ العمليات الجارية	xxx

اتقار قية المبيعات من سلع وخدمات بالصافي فسى  
حساب العمليات الجارية .

## ٦ - المشفولات الداخلية :

قد تقوم الوحدة الاقتصادية بتصنيع بعد الاصول للاستخدام الداخلى  
وقد قضى النظام المحاسنى الموحد بان تحمل حسابات الاستخدامات النوعية  
بتكلفة التصنيع على ان يتم قيد تكلفة الاصل المستصفع فى النهاية فى  
حسابات الاصول مع جعل حساب المشفولات الداخلية دائنا بتكلفة الاصول  
النامة الصنع . اما فى حالة الاصول الغير مكتملة فى نهاية الفترة المالية  
فظهر تكلفتها ضمن عناصر الانتاج غير التام او المشروعات تحت التنفيذ -  
تكوين سلمى على حسب طبيعتها . وفيما يلى التيسود المتعلقة باثبات  
المشفولات الداخلية واقفالها .

### \* الاثبات :

#### من مذكورين

- |   |     |
|---|-----|
| (١) من ح/ (الاصل) ح/ - (بالمشفولات النامة)        | xxx |
| (٢) من ح/ انتاج غير تام واعمال تحت التنفيذ ح/ ١٣٢ | xxx |
| (بالمشفولات الغير تامة من الانتاج الجارى)         |     |
| (٣) من ح/ مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلمى ح/ ١٢١ | xxx |
| (بالمشفولات الغير تامة من الاصول النابتة)         |     |

#### الى مذكورين

- |  |     |
|--|-----|
| ( ١ ) الى ح/ مشفولات داخلية تامة بتكلفة ح/ ٤١٥ | xxx |
| (٢+٣) الى ح/ قفم مخزون انتاج غير تام ح/ ٤١٤    | xxx |
| (اثبات تكلفة المشفولات الداخلية عن الفترة)     |     |

ويقتل (د/٤١٥) فى حساب العمليات الجارية (د/٢٨١) بجمل الأول  
 مدينا والآخر دائئا . اما (د/٤١٤) فسنقتلوه فى البحث التالى .  
 ويترتب على ذلك بالطبع الغاء ما تم تحصيله على بنود الاستخدامات  
 المختلفة فى الجانب المدين من حساب العمليات الجارية والتى تخص  
 المشغولات الداخلية

## ٧ - مخلفات الانتاج ( د/ ٤١٩ ) :

اضيف هذا الحساب بالمشور التفسرى رقم (٣) لسنة ١٩٦٨ (مرفق  
 رقم (٢) الصادر عن اللجنة الفنية العامة ، ويجعل هذا الحساب دائئا  
 بالقيمة التقديرية للمخلفات التى تنشأ عن الانتاج مقابل جمل (د/١٣١٥)  
 مخزن المخلفات مدينا بها . ويقتل د/٤١٩ فى حساب العمليات الجارية  
 ويظهر بقيته فى الجانب الدائن من حساب الانتاج والمتلجرة . وفيما يلى  
 القيود الخاصة بالثبات المخلفات وانقالها :

### قيد اثبات :

××× من د/ مخزن المخلفات ١٣١٥/د

××× الى د/ مخلفات انتاج ٤١٩/د

### الاتقال فى نهاية العام :

××× من د/ مخلفات انتاج ٤١٩/د

××× الى د/ المليف الجارية ٢٨١/د

## البحث التالى

### فى

**اثبات حركة الانتاج التام والبضائع بغرض البيع**

### والتفرغ فى الخزون

تطلب النظام المحاسبى الموحد اظهار حركة الانتاج التام مقوما بسعر  
 البيع فى حسابه حركة الانتاج التام بسعر البيع (د/١٣٧) وكذلك فى حساب

الانتاج المدة منه . "لمع ٢٧١" وذلك لاعتراض المرافعة. كما تطلب النظام مرور ١. تمام الدفعة التي دخلت إلى تركة المخزون نسخة لتقلبات الاسعار عند حدوث التغير، وبالنسبة للكميات الموجودة في مخازن الوحدة عند حدوث التغير في هذا الحساب .

كما تطلب النظام المحاسبي الموحد - كما سبق ورأينا - اظهار التغير في مخزون الانتاج أمام وإبشاعه بفرض البيع بصورة تبين الحساب القوي من الحصول على ما يطلبه من بيانات .

وتد جرت المادة في العرف المحاسبي التقليدي على احتساب تكلفة

### المبيعات بالمعاملة الآتية :

١) المخزون انتام أول المدة + الانتاج التام خلال المدة - المخزون التام آخر المدة = تكلفة المبيعات .

وكانت هذه العناصر الثلاث المدددة لتيعة المبيعات يتم اظهارها في المنشآت الصناعية في حسابي التشغيل والمتاجر بالنكفة . كما كان يتم تحديد تكلفة الانتاج التام خلال المدة بالمعاملة الآتية :

٢) المخزون تحت التشغيل أول المدة + نكفة الانتاج خلال المدة - المخزون تحت التشغيل آخر المدة = نكفة الانتاج التام خلال المدة . وكانت هذه العناصر تظهر في حساب التشغيل .

### وباعده ترتيب عناصر المعاملتين يمكن اظهارهم كالآتي :

(١) نكفة المبيعات = نكفة الانتاج التام خلال الفترة + ( المخزون التام أول المدة - المخزون التام في نهاية الفترة ) .  
= نكفة الانتاج التام خلال الفترة + التغير في مخزون الانتاج التام .

(٢) تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج خلال الفترة + المخزون تحت التشغيل أول الفترة - المخزون تحت التشغيل آخر الفترة ) .

= تكلفة الإنتاج خلال الفترة + (التغير في المخزون تحت التشغيل ) .

وقد اتبع النظام المحاسبى الموحد هذه الطريقة الأخيرة بصدد احتساب تكلفة المبيعات وتكلفة الإنتاج مع اختلاف بسيط وهو عدم اظهار تكلفة الإنتاج خلال الفترة كمفصل مستقل بل اظهر هذه التكلفة موزعة على عناصر مكوناتها من اجور ومستلزمات ومصروفات اخرى . اما التغيرات في المخزون فتظهر في الحساب بالصورة الموضحة بالمعادلتين الآخريتين . وحتى هنا لم يختلف النظام المحاسبى الموحد عن العرف المحاسبى التقليدى .

ولكن النظام المحاسبى تطلب تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام والبضائع بفرض البيع بسعر البيع واظهار الفرق بين التكلفة وسعر البيع في جانبى حساب العمليات الجارية تسهيلا لمهمة المحاسب القومى بصدد تقويم التغير في المخزون بسعر البيع دون تأثير على نتيجة الحساب حتى تتطابق مع النتيجة طبقا للعرف المحاسبى .

وكان من نتيجة هذا المطلب الاخير الى جانب ضرورة اثبات حركة الإنتاج التام بسعر البيع ان اختلفت الاجراءات في النظام المحاسبى لتلوحظ عن العرف المحاسبى التقليدى .

وستتناول بالشرح في هذا البحث ما يلى :

- ١ - اثبات حركة الإنتاج التام بسعر البيع .
- ٢ - احتساب التغير في المخزون من الإنتاج التام والبضائع بفرض البيع بالتكلفة .

- ٣ - احتساب فرق تقويم التغير في المخزون .

اولا : اثبات حركة الإنتاج التام

سنفترض المثال الآتى بصدد شرح اجراءات اثبات حركة الإنتاج التام بسعر البيع :

الانتاج والمبيعات :				
الربع الاول من الفترة	الربع الثانى من الفترة	الربع الثالث من الفترة	الربع الرابع من الفترة	مخزون اول الفترة
٣٠٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠ وحدة
١٠ جم	١٢ جم	١٠ جم	١٢ جم	١٥ جم

#### ١ - قيد مخزون اول الفترة فى حساب حركة الانتاج اقام :

يقوم مخزون اول الفترة بسعر البيع السارى فى بداية الفترة (نفترض فى المثال تحت البحث انسه ١٢ جم ) .

٢٤٠٠٠	من د/ حركة الانتاج بسعر البيع	١٢٧/د
٢٤٠٠٠	الى د/ الانتاج التام تحت البيع	٢٧١/د

اثبات مخزون اول المدة من الانتاج التام فى حركة الانتاج التام  
بسعر البيع ٢٠٠٠ وحدة/سعر البيع المحدد للوحدة ١٢ جم .

#### ٢ - قيد انتاج ومبيعات الربع الاول :

##### ١ - الانتاج :

٣٦٠٠٠	من د/ حركة الانتاج التام بسعر البيع	١٢٧/د
٣٦٠٠٠	الى د/ الانتاج التام تحت البيع	٢٧١/د

اثبات انتاج الربع الاول من الفترة ( ٣٠٠٠ وحدة بسعر  
الوحدة ١٢ جم ) .

##### ب - المبيعات :

٢٠٠٠٠	من د/ الانتاج اقام تحت البيع	٢٧١/د
٢٠٠٠٠	الى د/ حركة الانتاج التام بسعر البيع	١٢٧/د

اثبتت مبيعات الربع الاول كالآتي :

$$٢٥٠٠٠ = ١٠ \times ٢٥٠٠ \quad \text{المبيعات طبقا للفواتير}$$

$$٥٠٠٠ = ٢ \times ٢٥٠٠ \quad \text{عرق سعر}$$

٢ - قيد انتاج ومبيعات الربع الثاني :

١ - الانتاج :

$$٢٠٠٠٠ \quad \text{من د/ حركة الانتاج التام بسعر البيع} \quad ١٣٧/د$$

$$٢٠٠٠٠ \quad \text{الى د/ الانتاج التام تحت البيع} \quad ٢٧١/د$$

اثبتت انتاج الربع الثاني من الفترة ( ١٢ x ٢٥٠٠ )

ب - المبيعات :

$$٣٠٠٠٠ \quad \text{من د/ الانتاج التام تحت البيع} \quad ٢٧١/د$$

$$٣٠٠٠٠ \quad \text{الى د/ حركة الانتاج التام بسعر البيع} \quad ١٣٧/د$$

اثبتت مبيعات الربع الثاني من الفترة المالية ( ١٢ x ٢٥٠٠ )

٤ - تسوية اثر التغير في سعر البيع المحدد على المخزون في بداية الربع

الثالث من الفترة :

المخزون في بداية الربع الثالث = ٧٥٠٠ - ٥٠٠ = ٢٥٠٠ وحدة

التغير في سعر للوحدة المحدد = ١٥ - ١٢ = ٣ جم بالزيادة

ويجوز ان يثبت القيد الآتي :

$$٧٥٠٠ \quad \text{من د/ حركة الانتاج التام بسعر البيع} \quad ١٣٧/د$$

$$٧٥٠٠ \quad \text{الى د/ الانتاج التام تحت البيع} \quad ٢٧١/د$$

تسوية المخزون في بداية الربع الثالث من الفترة بالزيادة

في سعر البيع المحدد .

٥ - قيد انتاج ومبيعات الربع الثالث :

١ - الانتاج :

١٥٠٠٠ من د/ حركة الانتاج التام بسعر البيع ١٣٧/د

١٥٠٠٠ الى د/ الانتاج التام تحت البيع ٢٧١/د

اثبات انتاج الربع الثالث ( ١٠٠٠ x ١٥ جم )

ب - المبيعات :

٢٠٠٠٠ من د/ الانتاج التام تحت البيع ٢٧١/د

٢٠٠٠٠ الى د/ حركة الانتاج التام بسعر البيع ١٣٧/د

اثبات مبيعات الفترة كالتالى :

المبيعات طبقا للفواتير  $24000 = 12 \times 2000 =$

فرق سعر  $6000 = 2 \times 2000 =$

٦ - تسوية اثر التغير فى سعر البيع المحدد فى المخزون فى بداية الربع

الرابع من الفترة :

المخزون فى بداية الربع الرابع  $8500 = 7000 - 1500 =$  جم

التغير فى سعر البيع  $14 = 15 - 1 =$  جم

( بالتقصير )

ويجرى اثبات القيد الآتى :

١٥٠٠ من د/ الانتاج التام تحت البيع ٢٧١/د

١٥٠٠ الى د/ حركة الانتاج التام بسعر البيع ١٣٧/د

اثبات تسوية المخزون فى بداية الربع الرابع بالتقصير فى

سعر البيع المحدد .



## ٧ - اثبات انتاج ومبيعات الربع الرابع :

### أ - الانتاج :

٢٨٠٠٠ من هـ / حركة الانتاج القام بسعر البيع ١٣٧/هـ  
 ٢٨٠٠٠ الى هـ / الانتاج القام تحت البيع ٢٧١/هـ  
 اثبات انتاج الربع الرابع من الفترة ( ٢٠٠٠ x ١٤ جم )

### ب - المبيعات :

٤٢٠٠٠ من هـ / الانتاج القام تحت البيع ٢٧١/هـ  
 ٤٢٠٠٠ الى هـ / حركة الانتاج القام بسعر البيع ١٣٧/هـ  
 اثبات مبيعات الربع الرابع من الفترة كالآتي :  
 المبيعات طبقا للفواتير = ٣٠٠٠ x ١٥ = ٤٥٠٠٠ جم  
 يخصم فروق الاسعار = ٣٠٠٠ x ١ = ٣٠٠٠ جم

## ٨ - تسوية حركة الانتاج القام في الانتاج القام تحت البيع في نهاية الفترة:

وفي نهاية الفترة يتم اقفال (د/١٣٧) في (د/٢٧١) بلجراء القيد الآتي:

٧٠٠٠ من هـ / الانتاج القام تحت البيع ٢٧١/هـ  
 ٧٠٠٠ الى هـ / حركة الانتاج بسعر البيع ١٣٧/هـ

ويظهر حسبي ١٣٧ ، ٢٧١ بفئاتر الاستاذ كالآتي :



حركة الانتداب الاسلامي بهيئة القضاة

154/2

رقم القيد	البيان	جنبه	وحدته
١	أنبات مخزون أول السنة بسم	٢٤٠٠٠	٢٠٠٠
٢	١ - أنبات انتاج الربيع الأول	٣٩٠٠٠	٢٠٠٠
٣	٢ - أنبات انتاج الربيع الثاني	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠
٤	تسوية ارتفاع أسعار المخزون	٧٥٠٠	...
٥	١ - أنبات انتاج الربيع الثالث	١٥٠٠٠	١٠٠٠
٦	١ - أنبات انتاج الربيع الرابع	٢٨٠٠٠	٢٠٠٠

هذا ولم يتطلب النظام اتخاذ هذا الاجراء بالنسبة للبضائع بغرض البيع .

### ثانيا : التغير في المخزون بالتكلفة

يشمل التغير في مخزون الوحدة الاقتصادية بعض او كل من العناصر الآتية :

١ - تغير مخزون الانتاج  $\frac{\text{النم بالتكلفة}}{\text{المخزون التام آخر الفترة بالتكلفة}}$  - المخزون التام في بداية الفترة بالتكلفة وقد افرد له النظام الحاسبى الموحد د/ ٤١٢ .

٢ - فرق يقيم التغير في مخزون الانتاج التام =  $\frac{\text{المخزون التام آخر الفترة}}{\text{متوسط سعر البيع - التكلفة}}$  - المخزون التام في بداية الفترة  $\times$  (متوسط سعر البيع - التكلفة) . وقد افرد له النظام الحاسبى الموحد د/ ٤١٣ وله مقابل في الاستخدامات د/ ٣٥٨ .

٣ - تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة =  $\frac{\text{تكلفة المخزون من الانتاج غير تام آخر الفترة}}{\text{تكلفة المخزون من الانتاج غير تام اول الفترة}}$  - وقد افرد له النظام الحاسبى الموحد د/ ٤١٤ .

٤ - تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة ( وتسرى عليه المعاملة رقم (١) وقد افرد له النظام الحاسبى الموحد د/ ٤١٨٢ .

٥ - فرق تقويم التغير في مخزون البضائع بغرض البيع ( وصرى عليه المعاملة رقم (٢) وقد افرد له النظام الحاسبى الموحد د/ ٤١٨٣ وله مقابل في الاستخدامات د/ ٣٥٩ . وسنقوم بمعالجة هذه العناصر عن طريق مثال تطبيقى :

### مثال :

تقوم شركة الدلنا الصناعية بانتاج وتوزيع نوع واحد من التلاجات الكهربائية «دلناجات» للموق المحلى والتصدير كما تقوم الشركة بتوزيع

نوع واحد آخر من التلـاجـات المستوردة «واردجات» لصلبها في السوق المحلي . وفيما يلي بيانات المخزون الخاص بالشركة عن السنة المالية ١٩٧٠ / ٦٩ .

### المخزون اول المـام :

تام : ١٠٠ وحدة لتلـاجـت تكلفة الوحدة ١٠٠ جم  
مستورد : ٥٠ وحدة وارجـت تكلفة الوحدة ٢٠٠ جم  
تحت التشغيل : ٢٠ وحدة لتلـاجـت تكلفة الوحدة ٣٠ جم (في المتوسط)

### الجرد في نهاية المـام :

تام : ٢٠٠ وحدة لتلـاجـت تكلفة الوحدة ١٠٥ جم  
مستورد : ٣٠ وحدة وارجـت تكلفة الوحدة ٢٥٠ جم  
تحت التشغيل : ٥٠ وحدة لتلـاجـت تكلفة الوحدة ٤٠ جم (في المتوسط)  
متوسط اسـمـار البـيع للوحدـة خـلال المـام :

### بالنسبة للسوق المحلي :

تلـاجـت ١٤٠ جم (٢٠٠ وحدة)

وارـجـت ٣٠٠ جم (١٠٠ وحدة)

### بالنسبة للتصدير

تلـاجـت ١٠٠ جم (٢٠٠ وحدة)

والمطلوب اثبات واتـفـال التـغـير في المخزون في نهاية الفترة المالية :

### الحـسـبـل :

١ - متوسط سعر البـيع في السوق المحلي والتصدير (تلـاجـات)

$$100 \times 200 + 140 \times 200 \\ = \frac{120}{\text{جم}}$$

٢ - التغير في مخزون الإنتاج التام بالتكلفة =  $(100 \times 100) -$

$(100 \times 200) = 11000$  جم (زيادة) .

$$\begin{aligned}
 ٢ - \text{مرفوع موزن في مخزون الانتاج الملم (بسر البيع - التكلفة)} \\
 = ١٠٠ (١٢٠ - ١٠٠) - ٢٠٠ (١٢٠ - ١٠٥) = ١٠٠٠ \text{ جم (زيادة) }
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 ٤ - \text{التغير في مخزون بضائع بفرض البيع بالتكلفة} = (٢٠٠ \times ٥٠) \\
 - (٢٠ \times ١٥٠) = ٢٥٠٠ \text{ جم (نقص) }
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 ٥ - \text{فرق تقويم النفير في مخزون بضائع بفرض البيع (بسر البيع - التكلفة)} \\
 = ٥٠ (٣٠٠ - ١٢٠) - ٣٠ (٣٠٠ - ٢٥٠) = ٢٥٠٠ \text{ جم (نقص) } \\
 ٦ - \text{التغير في مخزون تحت التشغيل بالتكلفة} = (٣٠ \times ٢٠) \\
 - (٤٠ \times ٥٠) = ١٤٠٠ \text{ جم (زيادة) }
 \end{aligned}$$

### القيود النقدية :

١ - قيد الانتاج في بداية الفترة المالية :

من مفكسورين

.....	من ح/ ..... (حسابات الاصول المختلفة)
.....	من ح/ ..... فيها عدا المخزون
١٠.٠٠٠	من ح/ الانتاج التام ح/ ١٣٢
١٠.٠٠٠	من ح/ مخزن بضائع بفرض البيع ح/ ١٣٥
٦٠٠	من ح/ انتاج غير ملم واعمال تحت التنفيذ ح/ ١٣٢
	ح/ انتاج غير تم ح/ ١٣٢١

الى مفكسورين

.....	ح/ ..... (حسابات الخصوم)
.....	ح/ ..... (المختلفة)
	بعد الافتتاح للسنة المالية ١٩٧٠/٦٩

**ب - قيود التسويات المتعلقة بالمخزون في نهاية الفترة المالية :**  
**اقفال جرد اول المدة في حسابات التغير في المخزون :**

**من مذكورين**

من د/ تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة	د/٤١٢	١٠٠٠
من د/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	د/٤١٨٢	١٠٠٠
من د/ التغير في مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	د/٤١٤	٦٠٠

**الى مذكورين**

الى د/ الانتاج التام	د/١٣٣	١٠٠٠
الى د/ مخزون بضائع بغرض البيع	د/١٣٥	١٠٠٠
الى د/ انتاج غير تام واعمال تحت التنفيذ	د/١٣٢	٦٠٠
د/ انتاج غير تام	د/١٣٢١	
اقفال جرد اول المدة في حسابات التغير في المخزون .		

**٢ - قيد التغير في المخزون بالتكلفة :**

**من مذكورين**

من د/ تغير في مخزون الانتاج التام بالتكلفة	د/٤١٢	١١٠٠
من د/ تغير في مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	د/٤١٤	١٤٠٠
الى د/ العمليات الجارية	د/٢٨١	١٢٤٠٠

اقيمت التغير في المخزون بالتكلفة بالزيادة في حساب  
 العمليات الجارية .

من د/ العمليات الجارية	د/٢٨١	٢٥٠٠
الى د/ التغير في مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	د/٢٨٢	٢٥٠٠

اثبات التغير فى مخزون بضائع بفرض البيع بالتكلفة  
بالنقص فى حساب العمليات الجارية (ويظهر د/١٨٢)  
فى جانب الموارد من حساب العمليات الجارية بأشلة  
سالبة ) .

## ٢ - قيد فرق تقويم التغير فى المخزون :

### من مذكورين

١٠٠٠	من د/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام د/٣٥٨
٣٥٠٠	من د/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بفرض البيع د/١٨٣

### الى مذكورين

١٠٠٠	الى د/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام د/١٢
٣٥٠٠	الى د/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بفرض البيع
٣٥٩/د	
	اثبات فرق تقويم التغير فى المخزون فى نهاية الفترة .

٤٥٠٠	من د/ العمليات الجارية
------	------------------------

### الى مذكورين

١٠٠٠	الى د/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
٣٥٨/د	
٣٥٠٠	الى د/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بفرض البيع
٤١٨٣/د	
	اتصال فرق تقويم التغير فى المخزون فى حساب
	العمليات الجارية ( ويظهر د/١٨٣ ) فى الجانب الدائن
	من د/ العمليات الجارية بأشلة سالبة ) .

### من مذكورين

١٠٠٠	من د/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام د/١٢
٣٥٠٠	من د/ فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بفرض البيع
٣٥٩/د	



٢٨١/د ٤٥٠٠ الى د/ العمليات الجارية

اثبات مرقق تقويم التغير في المخزون في د/ العمليات  
الجارية ( ويظهر د/ ٣٥٩ في الجانب المدين من د/  
العمليات الجارية بأشارة سالبة ) .

٤ - اثبات جرد مخزون آخر المدة بالتكلفة :

#### من مذكورين

٢١٠٠٠ من د/ الانتاج التام ١٣٣/د

٧٥٠٠ من د/ مخزن بضائع بفرض البيع ١٣٥/د

٢٠٠٠ من د/ انتاج غير تام واعمال تحت التنفيذ ١٣٢/د

١٣٢١/د من د/ انتاج غير تام

#### الى مذكورين

٢١٠٠٠ الى د/ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة ٤١٢/د

٧٥٠٠ الى د/ تغير مخزون بضائع بفرض البيع بالتكلفة

٤١٨٢/د

٢٠٠٠ الى د/ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ٤١٤/د

اثبات جرد المخزون آخر المدة بالتكلفة .

وفيما يلي بعض حسابات الاستاذ :

له

هـ/ الانتاج الحسام هـ/ ١٣٣

منه

رقم القيد	البيان	وحدة	جنبه	رقم القيد	البيان	وحدة	جنبه
١٠٠٠٠	ب - ١ من هـ/ ٤١٢ - جرد اول المدة	١٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	اقيمت قيد الانتاج اول الفترة	١٠٠	١٠٠٠٠٠
٢١٠٠٠	رصيد مرحل	٢٠٠	٢١٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠	ب - ك الى هـ/ ٤١٢ - جرد آخر المدة	٢٠٠	٢١٠٠٠٠
٢١٠٠٠		٢٠٠	٢١٠٠٠٠				
=====			=====				

له

هـ/ التغير في مخزون الانتاج القائم بالتكلفة هـ/ ٤١٢

منه

رقم القيد	البيان	وحدة	جنبه	رقم القيد	البيان	وحدة	جنبه
٢١٠٠٠	ب - ٤ من هـ/ ١٣٣ - جرد آخر المدة	٢٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	ب - ١ الى هـ/ ١٣٣ - جرد اول المدة	١٠٠	١٠٠٠٠٠
				١١٠٠٠٠	ب - ٢ الى هـ/ ٢٨١ - التغير في المخزون	١٠٠	١١٠٠٠٠
٢١٠٠٠		٢٠٠	٢١٠٠٠٠				
=====			=====				

له

د/ فرق تقييم التغير في مخزون الإنتاج القائم د/٤١٣

منه

رسم القيد	البيان	وحدة	جنبه	رسم القيد	البيان	وحدة	جنبه
ب - ٣ - الى د/٤١٣ - اقلل فرق تقييم التغير في المخزون			١٠٠٠	ب - ٣ - من د/٣٥٨ - نرقق تقييم التغير في المخزون			١٠٠٠
١٠٠٠			=====	١٠٠٠			=====

له

د/ فرق تقييم التغير في مخزون الإنتاج القائم د/٣٥٨

منه

رسم القيد	البيان	وحدة	جنبه	رسم القيد	البيان	وحدة	جنبه
ب - ٣ - الى د/٤١٣ - نرقق تقييم التغير في المخزون			١٠٠٠	ب - ٣ - من د/٢٨١ - اقلل فرق تقييم التغير في المخزون			١٠٠٠
١٠٠٠			=====	١٠٠٠			=====

## المبحث الثالث فى الموارد الاخرى

تتكون موارد الوحدة الاقتصادية — بالإضافة الى موارد النشاط الجارى والسابق شرحها فى المبحثين السابقين — من بعض او كل من العناصر الآتية:

- ١ — الاعانات .
  - ٢ — ايرادات الأوراق المسالية .
  - ٣ — ايرادات تحويلية اخرى .
- ومستناول كل من هذه البنود بقليل من التفصيل .

### أولاً : الاعانات

تمثل الاعانات من وجهة النظر الاقتصادية تحويلات جارية تضيف الى موارد الوحدات الاقتصادية المستفيدة منها . وتشمل الاعانات كل ما تمنحه الدولة للوحدات الاقتصادية العاملة فى قطاع الاعمال لتمكينها من الاستمرار فى نشاطها الاقتصادى او مقابلة المنافسة الاجنبية وذلك عن طريق المساهمة فى تغطية جزء من تكلفة الانتاج الجارى . وذلك يلزم ان تكون منحة الدولة للوحدة الاقتصادية متعلقة بالنشاط الجارى حتى يمكن اعتبارها من بند الاعانات اما اذا كانت المنحة تهدف الى المساهمة فى التكوين الاستثمارى للوحدة فانها لا تعتبر اعانة بل تعتبر تحويلا رسماليا .

هذا وقد تطلب النظام المحاسبى الموحد اظهار الاعانات فى بندين مستقلين فى حساب العمليات الجارية على حسب الهدف منها وذلك لمساعدة المحاسب الاقتصادى فى الحصول على ما يلزمه من بيانات لاحتساب الانتاج القومى بتكلفة عوامل الانتاج ، فقد فرق النظام بين اعانات الانتاج واعانات التصدير وخصص للأولى د/٢١ وخصص للثانية د/ ٢٢ ،

ورغم ان الاعانات من بنود التحويلات الائتمانية الا ان النظام اعتبرها من موارد النشاط الجارى وذلك لانها تمثل فى الواقع اضافة الى دخول عوامل الإنتاج تغطى جزءا مما تمتصه الضرائب الغير مباشرة من هذه الدخول ( حيث يقاس الدخل القومى بتكلفة عوامل الإنتاج بالدخل القومى مقوما بسعر السوق ناتجا الزيادة فى الضرائب الغير مباشرة عن الاعانات).

وفىما يلى قيود اثبات استحقاق وتحصيل واقتال الاعانات فى حساب العمليات الجارية .

### \* الاستحقاق :

١٧٣/د	من د/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	xxx
١٧٣١/د	د/ اعانات	
	الى مكشورين	
٤٢١/د	الى د/ اعانات انتاج	xxx
٤٢٢/د	الى د/ اعانات تصدير	xxx
	اثبت استحقاق اعانة النشاط الجارى عن الفترة .	

### \* التحصيل :

١٨٢/د	من د/ البنك	xxx
١٨٢١/د	تمويل نشاط جارى	
١٧٣/د	الى د/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	xxx
١٧٣١/د	د/ اعانات	
	اثبت تحصيل اعانات النشاط الجارى عن الفترة	

### \* الاقفال فى د/ العمليات الجارية فى نهاية الفترة المالية :

	من مكشورين	
٤٢١/د	من د/ اعانات الانتاج	xxx

× × × من د/ اعانات التصدير ٤٢٢/د  
 × × × الى د/ العمليات الجارية ٢٨١/د

### ثانيا : إيرادات الأوراق المالية

عرف النظام المحاسبي الموحد إيرادات الأوراق المالية بأنها « الإيرادات التى تحصل عليها الوحدة نتيجة مساهمتها فى رأس مال الوحدات الأخرى سواء أكلت مصرية أم اجنبية وكذا فوائد السندات الحكوميه المشترقات تطبيقا لاحكام القانون » .

« ويراعى أن يتم ادراج إيرادات اوراق مالية بالقيمة الاجبالية » (١) .

ويقصد بالقيمة الاجبالية لايرادات الاوراق المالية انها القيمة قبل استنزال ضريبة القية المنقولة عليها (٢) . وفيما يلى قيود اثبات استحقاق وتحصيل والاقفال المتعلقة بايرادات الاوراق المالية :

#### ❖ الاستحقاق :

× × × من د/ اوراق جارية وتخصيصية مدتحقة ١٧٣/د  
 د/ ايرادات اوراق مالية ١٧٣٢/د  
 × × × الى د/ ايرادات اوراق مالية ٤٢/د

ويجرى هذا القيد بالقيمة الاجبالية قبل استقطاع ضريبة القية المنقولة المخصومة عند التبوع .

---

(١) الجزء الأول ص ٩٥ .

(٢) استفسار رقم ٢٦٢ وايضاح اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبي الموحد « مجموعة الاستفسارات والايضاحات » ص ٦٨ .

## الى مكسورين

١٨٢/د	من د/ البنك (بالصفي)	xxx
١٨٢١/د	د/ تمويل نشاط جارى	
	د/ الضرائب الخفية د/ ٣٦٩ ( بضرية القيمة المتقولة )	xxx
١٧٣/د	الى د/ ايرادات جارية وتفصيصية مستحقة	xxx
١٧٣٢/د	الى د/ ايرادات اوراق مالية	

### التسوية والاقفال فى د/ العمليات الجارية :

ومى نهاية العام يتم تسوية د/ ايرادات الاوراق المالية بالمستحقات ( و بالتحصيلات مقدما اذا وجدت ) ثم يقل فى د/ العمليات الجارية بجمل الاخير دائننا والاول مدينا ) .

### ثالثا : الايرادات التصويفية

قد تشتمل ايرادات الوحدة الاقتصادية على بعض او كل من العناصر الاتية والتي خصص النظم المحاسبى لكل منها حسابا مستقلا :

م/٤٤٨	م/٤٤١	م/٤٤١	م/٤٤٨
م/٤٤٧	م/٤٤٢	م/٤٤٣	م/٤٤٦
م/٤٤٥	م/٤٤٤	م/٤٤٤	م/٤٤٥

ومستقاول كل منها بقليل من التدويل .

### ١ - الفوائد الفائقة :

ومعناها النظم بانها تتضمن الفوائد المستحقة على الحسابات الجارية للملاء والبنوك والقروض . وبالطبع لا يدخل فيها فوائد السندات الحكومية حيث تعتبر جزءا من ايرادات الاوراق المالية .

وعند استحقاق الفوائد يجرى اثبات القيد الآتى :

× × × من د/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة ١٧٢/هـ

د/ فوائد دائنة ١٧٢٢/د

× × × الى د/ القوائد الدائنة ٤٤١/هـ

---

ويجرى اثبات قيد التحصيل كالعادة بجعل البنك مدينا و د/ ١٧٢ دائنا  
إذا كان التحصيل بالقبية الاجمالية. اما اذا كان التحصيل يتم بعد استقطاع  
بعض الضرائب فيجرى قيد مماثل لقيد تحصيل إيرادات الاوراق المالية .

وفى نهاية العام يسوى حساب الفوائد بالمستحقات والمخصلات مقبلا  
ان وجدت ويقفل فى د/ العمليات الجارية .

## ٢ - الاجراءات الدائنة :

وعقل ما يستحق للوحدة قبل الفير نتيجة لاتنفاعهم بخدمات اصول  
الوحدة الفير مستحقتهفى العملية الانتاجية الذاتيةمثل ليجارات المباني والآلات  
والمعدات وما الى ذلك . ولا تختلف طريقة المعالجة عن المنصر السابق .

## ٣ - الارباح الراسمالية :

وعرفها النظام بانها الارباح التى تنتج عن بيع الاصول بكثير من قيمتها  
الدفترية او التى تنتج من بيع الاوراق المالية بكثير من تكلفتها . ويعتبر  
الربح الناتج عن بيع الاراضى بصرف النظر عن طبيعة نشاط الوحدة  
الاقتصادية من عناصر الارباح الراسمالية على القوام .

وعند بيع اصل من الاصول بكثير من قيمته الدفترية يجرى القيد الآتى:

---

× × × من د/ مدينين متنوعين ١٧١/هـ

د/ مدينو بيع اصول ( على حسب نوع الاصل ) د/هـ



### الاسم المذكورين :

xxx الى د/ الاصل (بالقبة الدفترية او التكلفة) د/ —  
 xxx الى ارباسح رأسمالية د/ ٤٤٣

ويقتل م/ ٤٤٣ في د/ المملكت الجارية بجعل الاخر دائننا والاول  
 مديننا في نهاية العام .

### ٤ - إيرادات السنوات السابقة :

وعرفها انتظام بانها الإيرادات التي تحدثت فعلا خلال العام وتخص  
 اعواما سابقة ولم يسبق حسابها في السنوات المذكورة .

وينم اجراء اتقيود الآتية لاثبات استحقاق وتحصيل وتسوية الايراد في  
 د/ المملكات الجارية .

### \* الاستحقاق :

xxx من د/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة د/ ١٧٣  
 د/ ايرادات اعوام سابقة د/ ١٧٣٧  
 xxx الى د/ ايرادات سنوات سابقة د/ ٤٤٤

### \* التحصيل :

xxx من د/ البنك د/ ١٨٢  
 د/ جاري تمويل نشاط جاري د/ ١٨٢١  
 xxx الى د/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة د/ ١٧٣  
 د/ ايرادات سنوات سابقة د/ ١٧٣٧

ويقتل د/ ٤٤٤ في د/ العمليات الجارية بجعل الاخر دائننا والاول  
 مديننا في نهاية العام .

## ٥ - التمويضات والغرامات :

وعرفها النظام بأنها تمثل صافي ما يستحق للوحدة قبل الفسر من تمويضات وغرامات. ولا تختلف قيود الإثبات والانتقال عن القيود السابقة .

## ٦ - الإيرادات المتوقعة : وتشتمل على الحسابات الفرعية الآتية :

مبيعات	٤٤٦٥/د	خصم مكتسب	٤٤٦٢/د
أرباح مبيعات خامات	٤٤٦٤/د	أرباح بيع مخلفات	٤٤٦١/د
ديون سبق اعدامها	٤٤٦٢/د		

## ١ - أرباح بيع المخلفات :

تقوم مخلفات الإنتاج على أساس متوسط أسعار البيع خلال الفترة السابقة ويحمل د/١٣١٥ المتفرع من د/مخزن المستلزمات السلعية (د/١٣١) مدينا بها وحساب مخلفات الإنتاج (د/٤١٩) دائنا بالقيمة. ثم يقل (د/٤١٩) في حساب العمليات الجارية كما سبق شرحه .

وعند بيع المخلفات بما يزيد عن القيمة المقدرة لها يتم اثبات القيد الآتي:

×××	من د/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة	د/١٧٣
	د/ إيرادات متنوعة	د/١٧٣٦

## الى مذكورين

××× الى د/ مخزن المستلزمات السلعية بالقيمة

التقديرية د/١٣١

د/ مخزن المخلفات د/١٣١٥

××× الى د/ إيرادات متنوعة د/٤٤٦

( بالفرق بين ثمن البيع والقيمة التقديرية )

د/ أرباح بيع مخلفات د/٤٤٦١

## ب - الخصم المكتسب :

عندها يمنح الموردون خصما للوحدة الاقتصادية لقاءها بسداد مستحقاتهم في ألة المحددة يجرى اثبات التقييد الآتي :

٢٦١/د	من د/ المورد	xxx
..../د	د/ ( على حسب القطاع )	
٤٤٦/د	الى د/ الإيرادات المتنوعة	xxx
٤٤٦٢/د	د/ خصم مكتسب	

ويقتل د/ الخصم المكتسب ضمن عناصر د/ ٤٤٦ في د/ العمليات الجارية كالمادة .

## ج - ديون سبق اعداها :

عندها تسترد الوحدة الاقتصادية ديونا سبق اعداها في فترات سابقة يتم اثبات التقيود الآتية :

١٦١/د	من د/ المبيعات	xxx
٤٤٦/د	الى د/ إيرادات متنوعة	xxx
٤٤٦٣/د	د/ ديون سبق اعداها	

١٨٢/د	من د/ البنك	xxx
١٨٢١/د	د/ تمويل نشاط جارى	
١٦١/د	الى د/ المبيعات	xxx
..../د	د/ ( على حسب القطاع )	

ويقتل حساب د/ ٤٤٦٣ في د/ ٢٨١ في نهاية العام كالمادة .

#### د - ارباح بيع خامات :

تماليج مطالبية ارباح بيع المخلفات .

#### هـ - الممولات :

قد تحصل الوحدة الاقتصادية على عمولات من الغير مقابل خدمات مؤداة ويجرى اثبات القيود الآتية :

#### \* الاستحقاق :

---

١٧٣/د	من د/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة	xxx
١٧٣٦/د	د/ ايرادات متنوعة	
٤٤٦/د	الى د/ الإيرادات المتنوعة	xxx
٤٤٦٥/د	د/ عمولات	

---

#### \* التحصيل : يتم اثبات قيد التحصيل كالمادة :

#### التسوية والاقفال :

ويسوى د/ الممولات بالمستحقات والممولات المحصلة مقدما ان وجدت ويقفل د/ الممولات فى الجانب الدائن من د/ العمليات الجارية .

#### ٧ - فرق الاجرار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة :

وقد سبق شرحها عند شرح د/ ٢٥٤ ٢٥٧/د وهى الحسابات المتأجلة لحسابى د/ ٤٤٧ ٤٤٨/د على التوالى .

## أسئلة وتطبيقات

### أولاً الأسئلة :

#### السؤال الأول :

تكلم باختصار عن كل مما يأتى :

- ١ - أهداف النظام المحاسبى الموحد .
- ٢ - أسس تقسيم الاستخدامات فى النظام المحاسبى الموحد .
- ٣ - معيار الصلاحية للهدف والأهداف المحددة للنظام المحاسبى الموحد .
- ٤ - أسس تقويم الأصول فى النظام المحاسبى الموحد .
- ٥ - كيفية احتساب فرق الفوائد المحسوبة والهدف منها .

#### السؤال الثانى :

فرق بين كل من :

- ١ - المروفات الجارية والتخصيصية المستحقة ، والإيرادات الجارية والتخصيصية المستحقة .
- ٢ - فرق تقويم التغير فى المخزون (د/موارد) ، وفرق تقويم التغير فى المخزون (د/استثمارات) .
- ٣ - حركة الإنتاج التام بسعر البيع ، وحركة البضائع بفرض البيع .
- ٤ - الهدف المحاسبى ، والهدف الاقتصادى من احتساب الإهلاك .
- ٥ - الهدف من تكوين مخصص مصروفات الصيانة ، والهدف من تكوين مخصص الإهلاك .

٦ - قيد العمليات النقدية في النظام المحاسبي الموحد ، وقيد العمليات  
النقدية في الحرف المحاسبي التقليدي .

٧ - الاعتمادات المسندية لشراء بضائع ، والمشروعات تحت التنفيذ  
اتفاق استثماري - اعتمادات مستندية .

٨ - البنك جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية ، والبنوك الدائنة .

٩ - البنك - تمويل نشاط جاري والبنك - تمويل نشاط استثماري .

١٠ - حساب إجمالي مبيعات الصنف أو القسم ، وحساب صافي مبيعات  
الصنف أو القسم .

١١ - التحويلات في النظام المحاسبي الموحد ، والتحويلات بالمفهوم  
الاقتصادي .

١٢ - المزايا العينية المؤداة بمعرفة الغير والمزايا العينية المؤداة بمعرفة  
أجهزة الوحدة .

١٣ - محروقات تشغيل لدى الغير وإيرادات تشغيل للغير .

١٤ - الفوائد المدينة السابقة على بدء التشغيل والفوائد المدينة بعد  
بدء التشغيل .

١٥ - أليجارات الفعلية وقرن الأيجز المحسوب .

### ثانياً: التطبيقات:

**التمرين الأول : المطلوب إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات**  
**التالية دفترًا ضيفًا لتفضيلات النظام المحاسبي الموحد .**

(١) دعاتت الشركة على شراء قطعة أرض بمبلغ ١٥٠٠٠ ر.ه جنية دفع منها  
٥٠٠ ر.ه جنية عند التعاقد و ١٠٠٠ ر.ه جنية عند الاستلام وقد تم أعداد  
الأرض بعد شهر من تاريخ الاستلام وبلغت نفقات نقل الملكية والتسجيل  
والأعداد ١٠٠٠ جنية .

(٢) قامت شركة بفتح اعتماد مسندى رقم ١٠١ مع بنك بور سعيد بمبلغ

٥٠٠٠ جنية لشراء آلة من الخارج وذلك فى ١١/٧/١٩٦٩ .  
 وفى ١١/١١/١٩٦٩ وردت الآلة وقام البنك بتحويل القيمة للمود  
 خصما على حساب الشركة وقد سددت الشركة الرسوم الجبركية  
 البالغ قدرها ٨٠٠ جنية لمصلحة الجهارك مقابل استلام الآلة .  
 وقد تم تركيبها واعدادها للاستعمال فى ١٥/٣/١٩٧٠ . وبلغت  
 مصاريف الشحن من الجبرك لقر الشركة ٢٠٠ جنية ومصاريف الترخيب  
 ٥٠٠ جنية .

---

(٣) باعت احدى الشركات الآلة تكلفتها ٢٠٠٠ جنية ومجمع اهلاكها  
 ١٠٠٠ جنية وباعها خردة بمبلغ ٦٠٠٠ وقد حسب لبيته ٥٠٠٠  
 على البنك الاهلى .

---

(٤) حصلت الشركة خلال شهر فبراير على شحنة ارز من شركة منسار  
 البحرة لوازم صناعة النشا والخمير بلغت قيمتها ١٥٠٠٠ جنية .  
 وقد بلغت مصاريف النقل ولابمين ضد مخاطر الطريق ١٥٠ جنية .  
 وقد قامت الشركة بسداد ١٠٠٠٠ جنية من قيمة الفاتورة بموجب شيك  
 على بنك الاسكندرية كما قامت بسداد مصاريف النقل نقداً في الارز  
 يعتبر من الخلفات الرئيسية ] .

---

(٥) قامت الشركة بشراء ١٠٠ صندوق من نشا الذرة الصندوق يحوى  
 على ٢٥٠ طلبة ١ من مصانع عبد الفتاح للمواد النشوية بمبلغ ٢٥٠٠  
 جنية وذلك لعرضها للبيع مع منتجات الشركة الرئيسية الاخرى .

---

(٦) قامت الشركة بفتح اعتماد مسندى مع بنك الاسكندرية لشراء مواد  
 كيميائية من الخارج فى اول يناير سنة ١٩٧٠ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية .  
 وقد بلغت مصاريف فتح الاعتماد ١٠٠ جنية ، وقد وردت الشحنة فى  
 ٥ فبراير وقام البنك بسداد القيمة للمورد وقد تم التخليص على الشحنة

ونقلها الى مخازن الشركة وبلغت الرسوم الجمركية ٢٥٠٠ جنيه ،  
ومصاريف النقل لمخازن الشركة ١٠٠ جنيه سددت جميعا بشيك .

(٧) بلغ اجمالي كشف الاجور عن شهر نوفمبر ١٩٦٩ مبلغ ٤٠.٠٠٠ جنيه  
وتقوم الشركة بخمس ١٠ ٪ ضريبة كسب عمل ونفعا ، ٥ ٪ تأمينات  
اجتماعية ٢ ٪ مقابل ادخار — كما بلغت المبالغ المستحقة على العاملين  
للعمر ٢٠٠٠ جنيه والسلفيات المستحقة عليهم للشركة ٥٠٠ جنيه — كما  
يخمس من الاجور ١ ٪ مقابل مساهمة العمال في المزايا العينية التي  
تؤدها لهم الشركة .

(٨) بلغت اذونات الصرف من المخازن عن شهر ابريل من العام ما يلي :-

جنبيه	
٢٢.٠٠٠	خدمات رئيسية
٣.٠٠٠	خدمات مساعدة
٥.٠٠٠	وقود وزيوت
١٥.٠٠٠	قطع غيار
١.٠٠٠	مواد تعبئة وتغليف متداولة .
كما بلغت اجمالي اذونات المرتجعات للمخازن ما يلي :-	
٢.٠٠٠	خدمات رئيسية .
٩.٠٠٠	مواد تعبئة وتغليف متداولة (وقد تم تحميل الصيل بالفوق) .
٥.٠٠٠	قطع نيار ومهمات .

كما بلغت عناصر الاستخدامات الاخرى عن الشركة الاتي:

١٢.٠٠٠	فواتير المياه والانارة عن نفس الشهر .
١٥.٠٠٠	فواتير الادوات المكتبية والمكتبية .



(١) بلغ المقدر لصروفات الصيانة في بداية العام بمعرفة الإدارة الفنية

جنيه

٢٠.٠٠ وقد بلغت نفقات الصيانة المؤداة للشركة بمعرفة الفر

١٥٥.٠٠ وبلغت نفقات الصيانة المؤداة بمعرفة أجهزة الوحدة

٥٥.٠٠ بيانها كالآتي : -

جنيه

١٥.٠٠ اجور نقدية ومزايا عينية وتأمينات اجتماعية .

٤٠٠٠ قطع غيار ومهمات .

(١٠) عند حصر الاستخدامات للمستلزمات السلعية عن العام بين الآتي :-

جنيه

١٥.٠٠ رصيد اول المدة بدون رسوم جبركية

٥.٠٠ رسوم جبركية على رصيد اول المدة

١٩٨.٠٠ مشتريات العلم بدون رسوم جبركية

٢٨.٠٠ رسوم جبركية على مشتريات العلم

١٢.٠٠ ورصيد آخر المدة بدون رسوم

٣.٠٠ رسوم جبركية على رصيد آخر العلم

(١١) بلغ رصيد ح/ الاجارات الفعلية حتى ٣١/٥/١٩٧٠ مبلغ ١٢٢.٠٠

جنيه وتقوم الشركة بتملاك بعض مبانيها والبالغ قيمتها الدفترية

٢.٠٠٠ والتي تدفع عنها عوائد مباني بواقع ١.٠٠ جنيه سنويا .

فاذا علمت ان : (١) القيمة الاجارية المقدرة للمباني ١٠ أمثال الضريبة .

(٢) اهلاك المباني طبقا للملحق رقم (١) يتم بمعدل ٤٪

سنويا .

(٣) الايجار المستحق عن شهر يونيو ١.٥٠ جنيه .

المطلوب احسب ١ - مرى الغمر بالسكنه

٢ - مرى بنوم الغمر فى المخزون السلمى .

وحده تكلفة الوحدة ومتوسط سعر البيع

١٢	١٠	١٠٠٠ ر	تاج نام اول الفترة
٦	٥	٥٠٠ ر	مضاميل مرض البيع اول الفترة
١٠	٨	١٥٠٠ ر	اساح نام آخر الفترة
٧	٦	٥٠٠ ر	مضاميل مرض البيع آخر الفترة

(١٣) بلغت قيمه القترعات عن شهر مارس ٥٠ جنيه والاعانات للغمر

١٤٠ جنيه .

(١٤) بلغت مبيعات شهر ديسمبر والحسابات المتعلقة بها ما يلى :

قطاع عام قطاع خاص قطاع الخارج

بيمان	خدمات	اعمال	عائلى	عملقصره
اجمالى مبيعات انتاج تام	١٥٠٠٠ ر	٨٥٠٠٠ ر	٧٥٠٠٠ ر	٢٥٠٠٠ ر
مردودات سنوات سابقة	١٠٠٠ ر	٥٠٠٠ ر	٢٠٠٠ ر	٠٠٠٠ ر
مرتجعات	٥٠٠ ر	٢٠٠٠ ر	١٠٠٠ ر	٠٠٠٠ ر
مصاريف نقل بيعه الغمر	١٣٠٠ ر	٢٤٠٠ ر	٠٠٠٠ ر	٠٠٠٠ ر
مصاريف نقل بيعه الوحدة	٢٠٠ ر	٦٠٠ ر	٠٠٠٠ ر	٠٠٠٠ ر

(١٥) حركة الانتاج التام بسعر البيع

١ - بلغ مخزون اول الفترة من الانتاج التام ٢٠٠٠ وحدة تكلفة

الوحده ٥ جنيه وسعر البيع المحدد ٦ جنيه .

ب - بلغ الانتاج النصف الاول من السنة ١٢٠٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة

٤ جنيه وسعر البيع المحدد خلال الفترة ٧ جنيه وبلغت مبيعات

النصف الاول ١١٠٠٠ وحدة ومتوسط سعر البيع ٦ جنيه .

- ج - بلغ انتاج النصف الثاني ١٠.٠٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ٠ .  
وسعر البيع المحدد للفترة ٦ جنيه . وبلغت مبيعات السنة  
الثاني ١١.٠٠٠ وحدة وموسط سعر البيع ٧ جنيه .

### القسمين الثاني :

تعاقدت شركة النصر للمنسوجات مع شركة حسن حسين للمقاولات  
على إنشاء مبنى مجموعة انوال الغزل الجديدة . وفيها يلي بيان المبالغ  
المتعلقة بإنشاء المبنى :

- ١ - تدفع شركة النصر لشركة حسن حسين مبلغ ٢٠.٠٠٠ جم كدفعة مقدمه  
تحت حساب إنشاء المبنى وتسدد لها ٦٠ ٪ من المستخلصات التي  
تقدمها على ان تسدد ال ٤٠ ٪ الباقية على دفعتين : ٢٠ ٪ عند  
تسلم المبنى والباقي بعد خمس سنوات . وقد دفعت الشركة مبلغ  
ال ٢٠.٠٠٠ جم بشيك على بنك الاسكندرية بتاريخ ٧١/٧/١ لأمير  
شركة حسن حسين للمقاولات .

- ٢ - ٧١/٧/١.٠ قدمت شركة المقاولات فاتورة بمبلغ ٢٠.٠٠٠ جم قيمة الرمل  
والزلط والطوب اللازم لإنشاء المبنى .

- ٣ - ٧١/٧/٢٤ قدمت شركة المقاولات فاتورة بقيمة الحديد التي تسلمه من  
شركة النحاس لفرض إنشاء المبنى ١٥٠٠٠ جم .

- ٤ - ٧١/٧/٢٥ قدمت شركة المقاولات فاتورة قيمتها ١٠٠٠ جم عن تسليم  
احد الآلات المملوكة لها والموجودة بموقع المبنى وذلك نتيجة تلفها  
في إنشاء عملية الحفر الخاصة بلساسات المبنى .

- ٥ - ٧١/٧/٢٨ قدمت شركة المقاولات مستخلص يبين الاتي :

- ١٠.٠٠٠ قيمة زجاج مقوى لسقف المبنى مستورد من ايطاليا .  
٢.٠٠٠ الرسوم الجبركية المسجلة على الزجاج .

١٠٠ مصاريف نقل الرخاخ من الدالة - الحركة لقر  
انتشاء المبني .

٦ - ٧١/٨/٤ قدمت شركة المفاولات مابورذ عن اخور وديا الما...  
والهندسين الذين يعماون في انتشاء المبني من شهر يولسو ١٩٧١  
قربها ٦٠٠٠ جنيهه .

٧ - ٧١/٨/١٥ قدمت شركة المداولاد - شركة النصر بطلب صرف بعض  
الواحد من م... الاخرى لروم مهابب انتشاء المبني ومن صرفها من  
المحازن في نفس اليوم ويهدا خلاص :

١٠٠ ج وقود وريوت لروم بتسليم الات الحمر .

٢٥٠ ج قطع غيار ومهمات روم ونش الرفع .

٦٥٠ ج مستلزمات لروم عملية وضع الاساسات الخاصة بالمبنى .

٨ - ٧١/٨/٢٠ قدمت شركة الماولات مابورذ مبن فيها الات :

٦٠٠ ج اجور عمل وموظفين عن اغسطس .

٣٠٠ ج مصاريف تشغيل واسهلاك الات في موقع المبني .

٢٠٠٠ ج مصاريف اخرى معطاه بعملية انتشاء المبني .

فلذا علمت انه قد تم تسليم المبني في ٧١/٩/١ لشركة النصر وان بعض  
عمال الشركة (شركة النصر) وموظفيها كانوا يعملون في انتشاء المبني بينها  
تقوم الشركة (شركة النصر) بدفع اجورهم ونهايتهم والبلغ قدرها ٢٥٠٠ جم  
اذ. ا. استراخهم في هذه العملية .

**المطلوب :** تصوير الحسابات الآتية طبقا للنظام المحاسبي الموحد :

١ - حساب مشروعات تحت التنفيذ - اتفاق استثنائي .

٢ - حساب مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلمي .

٣ - حساب دائرون مذبثون - حساب دائرون شراء اصول جديدة .

٤ - حساب المبني الجديد .

### التمويل الثالث :

فبما يلى بعض العمليات المختارة من نشاط احد شركات القطاع العام  
عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٧١/٦/٣٠ :

المطلوب : اجراء القيود الدفترية اللازمة طبقا لمتطلبات النظام المحاسبى

### الموحد :

١ - فتحت الشركة الاعتماد المستندى رقم ١٠١ لدى بنك بور سعيد بمبلغ  
١٠٠ر٠٠٠ جم لاستيراد آلات من الخارج وفتحت الاعتماد رقم ١٠٢  
لدى بنك الاسكندرية بمبلغ ٥٠ر٠٠٠ جم لشراء مستلزمات من  
الخارج . وقد وردت الآلات فى ٧٠/١٢/٥ وحولت قيمة الاعتماد  
وبلغت الرسوم الجمركية المستحقة ٢٠٠٠٠ جم خصمت من قيمة  
التأمين المودع لدى مصلحة الجمارك فى ٧٠/١١/٢٨ والبالغ قدره  
٢٥ر٠٠٠ جم . كما ورد نصف المستلزمات وسدلت عليها الرسوم  
الجمركية البالغ قدرها ٣ر٠٠٠ جم فى ١٩٧١/١/١ . هذا وقد  
بلغت مصاريف فتح الاعتماد الاول ١٠٠ جم بينما بلغت مصاريف فتح  
الاعتماد الثانى ٥٠ جم .

٢ - بلغ مخزون الانتاج النام فى بداية الفترة ٢٠٠٠ وحدة تكلفة الوحدة  
٥ جم ومتوسط سعر البيع للعالم السابق ٦ جنيه بينما بلغ مخزون  
الانتاج النام فى نهاية الفترة صفر . وبلغ مخزون البضائع بفرض  
البيع فى بداية الفترة ٥٠٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ١٠ جم ومتوسط  
سعر البيع فى العام الماضى ١٢ جم وبلغ مخزون البضائع بفرض  
البيع فى نهاية الفترة ٥٥٠٠ وحدة متوسط تكلفة الوحدة ٨ جم بينما  
بلغ متوسط اسعار البيع عن العالم ١٠ جم .

٢ - تبين انه تحليل الاستخدامات المختلفة من المستلزمات السلعية عن  
شهر ديسمبر ما يأتى :

اجمالى اقونف الصرڤ من المآزن ٣٧٥٠٠ جم وبيئها : خامات  
 ٢٦٣٠٠ جم ، وقود وزيوت ١٦٠٠ جم ، تطاع غير ومهمات ٢٢٠٠  
 جم ، مواد تعبئة وتغليف متداولة ٤٠٠ جم . اجمالى اقونفات  
 الربطعات للمآزن ٣٢٠٠ جم وبيئها : خامات ١٢٠٠ جم ، قطع  
 غير ومهمات ٦٠٠ جم ، مواد تعبئة وتغليف متداولة ٣٠٠ جم .  
 وقد تبين ان ما قيمته ١٢٠٠ جم من مواد التعبئة والتغليف المتداولة  
 تلفت وحلت قيمتها على التامينات المحتجزة من العملاء . كما بلغت  
 فواتير المياه والانتارة عن الشهر ١٤٠٠ جم لم تسدد بعد .

٢ — بلغت قيمة المزايا المالية المقدمة لعمال وموظفى الشركة خلال شهر  
 يناير ٧٦٠٠ جم بيئها :

١٦٠٠ جم مقدمة بمعرفة الغير ، ٣٠٠٠ جم مقدمة بمعرفة  
 اجهزة الوحدة واللى تتكون من الآتى :

١٥٠٠ جم مستزمت سلمية ، ٦٠٠ جم اجور ، ١٠٠ تامينات  
 اجتماعية ، ٨٠٠ جم قيمة اعلاك الآلات والمعدات فى مراكز خدمة  
 العاملين عن الشهر .

### القسمين الرابعع :

١ — تكلم باختصار عن كل ما يلى . استخدم مثال توضيحي كلما دعت  
 الحاجة الى ذلك

- (١) اهداف النظام الحاسبى الموحد .
- (٢) اسس تقسيم الاستخدامات الى مجموعاتا المختلفة فى ظل النظام  
 الحاسبى الموحد .
- (٣) اثبات حركة الانتاج التام بسعر البيع .

## ب - المطلوب اثبات العمليات الآتية دفتريا طبقا لمتعضيات النظام المحاسبي

### الموحد .

- ١ - استوردت شركة النصر للمنتجات الغذائية إحدى الآلات من الخارج .
- ٢ - في ١٩٧٠/١/٥ تم فتح الاعتماد المستندي رقم ١٠٢ لدى البنك الأهلي ببلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه لاستيراد الآلة وبلغت مصاريف الاعتماد ٧٥٠٠ جم.
- ٣ - في ١٩٧٠/٢/٢٥ وردت مستندات شحن الآلة وقام البنك بتحويل تبية الاعتماد بالكامل .
- ٤ - في ١٩٧٠/٣/٣٠ ورد للشركة خطاب من مصلحة الجمارك مطالبا بتأمين مقابل الرسوم الجمركية على الآلة قدره ٢٥٠٠٠ جنيه وقد سددت التبية في نفس اليوم .
- ٥ - في ١٩٧٠/٤/١٥ قدرت الرسوم الجمركية ببلغ ٤٥٠٠٠ جنيه وتم التخليص على الآلة ونقلها لقر الشركة . وقد بلغت مصاريف النقل البري ٧٥٠ جنيه .
- ٦ - في ١٩٧٠/٥/٢٥ تم تركيب الآلة واعدادها للاستعمال وقد بلغت مصاريف التركيب ١٥٠٠٠ جنيه .

### المفسرون الخالص :

نميا إلى بعض العمليات المختارة من نشاط أحد شركات القطاع العام  
عن السنة المالية المنتهية في ١٩٧٠/٦/٣٠ :  
المطلوب : اجراء القيود الدفترية اللازمة طبقا لمتعضيات النظام المحاسبي

### الموحد .

- ١ - ظهرت بيقات المخزون كما يلي:

متوسط

وحدة	تكلفة الوحدة	سعر البيع	إجمالي التكلفة
	جنيه	جنيه	
مخزون أول الفترة	٧٠٠٠	٤	جنيه
انتاج تام		٥	٢٨٠٠٠
انتاج غير تام			٢٢٠٠٠

مخزون آخر الحدة :

انتاج تام	٨٠٠٠	٤	٣٢٠٠٠
انتاج غير تام			١٧٠٠٠

٢ - تقوم الشركة باستئجار نصف مبانيها وتمتلك النصف الآخر والمبالغ تكلفته الدفترية ٣٥٠٠٠ جنيه . وتمثل المباني المأجورة للشركة المباني المستأجرة من الغير تمام النخل . ويبلغ الإيجار السنوي للمباني المستأجرة ١٢٠٠ جنيه كما تستهلك المباني المأجورة بمعدل ٤ ٪ سنويا .

٣ - تبين من تحليل الاستخدامات المخططة من المستلزمات السلعية عن شهر ديسمبر ١٩٦٩ ما يأتي :

اجمالي اذونات الصرف من المخازن ٣٧٥٠٠ جنيه وبياتها كما يلي :-  
خامات ٢٦٣٠٠ جنيه ، وقود وزيوت ٤٦٠٠ جنيه ، قطع غيار ومهمات ٣٢٠٠ جنيه ، مواد تعبئة وتغليف متداولة ٣٤٠٠ جنيه .

اجمالي اذونات المرتجعات للمخازن ٣٢٠٠ جنيه وبياتها كالآتي :-  
١٣٠٠ جنيه ، قطع غيار ومهمات ٦٠٠ جنيه ، مواد تعبئة وتغليف متداولة ١٣٠٠ جنيه .

وقد تبين ان ما قيمته ١٢٠٠ جنيه من مواد التعبئة والتغليف المتداولة تلفت وحملت قيمتها على التأمينات المحتجزة من العملاء .



كما بلغت فواتير المياه والافترة عن الشهر ١٣٠٠ جنيهاً ولم تسدد بعد .  
٤ - قامت الشركة في ١٥/٢/١٩٧٠ بفتح اعتماد مستندي لشراء مسود  
لولية (خامات رئيسية) من الخارج بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنية . وقد بلغت  
مصاريف فتح الاعتماد ١٥٠ جنية . وفي ٢٥/٣/١٩٧٠ تسلم البنك  
مستندات الشحن وقام بتحويل القيمة لموردي الخارج . وقد تم  
التخليص على البضاعة ونقلها لخازن الشركة في ١٠/٤/١٩٧٠ وبلغت  
الرسوم الجبركية ٨٠٠٠ جنية ومصاريف النقل والتأمين في الداخل  
٣٠٠ جنية . وفي ١٥/٤/١٩٧٠ خصم البنك بقية الاعتماد على  
الحساب الجاري للشركة .

٥ - قامت الشركة بتكوين مخصص مصروفات الصيانة في بداية العام  
بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنية ، وبلغ رصيد حساب مصروفات الصيانة (د/٣٣١)  
في نهاية العام ١٧٠٠٠ جنية كما بلغت حصة اعمال الصيانة من  
الاستثمارات المخططة ما يأتي : ٢٤٠٠ جنية اجور نقدية ، ١٢٠٠  
جنية مزايا عينية ١٥٠٠ جنية قطع غيار ومهمات .



## الباب الرابع

### الحسابات والقوائم الختامية

يتعين على الوحدات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبى الموحد ، اعداد مجموعة من الحسابات والقوائم الختامية فى نهاية السنة المالية ، وذلك وفقا للنماذج التى أوردتها النظام وطبقا لما تضمنه النظام من قواعد وأسس ومصطلحات وتعريف محاسبية وطبقا لمعدلات الاهلاك الواردة بالنظام . ويمكن أن تلتزم الوحدة فيما عدا ذلك بما استقر عليه العرف المحاسبى . ويراعى عند اعداد الحسابات والقوائم الختامية اجراء كافة التسويات المحاسبية بحيث تحمل السنة المالية بما يخصها من كافة النفقات والايادات طبقا لقواعد الاستحقاق ، وبحيث تعبر الميزانية بوضوح عن المركز المالى للوحدة ، وتظهر حسابات النتيجة الفائض أو العجز على الوجه الصحيح ، وبشرط أن تتضمن حسابات الوحدة كل ماتنص القوانين والأنظمة على وجوب اثباته فيها .

وتتكون الحسابات والقوائم الختامية التى يجب على الوحدة الاقتصادية اعدادها ، من :

- ١ — الميزانية .
- ٢ — قائمة الاستخدامات والموارد .
- ٣ — حساب العمليات الجارية .
- ٤ — حساب الانتاج والتجارة .
- ٥ — حساب الأرباح والخسائر .
- ٦ — الموازنة النقدية .

وكما سبق وان أوضحنا فى الباب الثانى فان هذه الحسابات والقوائم تنقسم الى نوعين الأول يمثل مجموعة من الحسابات والقوائم الختامية التقليدية وتشتمل على ح/الانتاج والتجارة ، ح/الأرباح والخسائر والميزانية ، فى حين أن النوع الثانى يمثل

مجموعة من الحسابات والقوائم الختامية المستحدثة وتشتمل على ح/العمليات الجارية ، وقائمة الاستخدامات والموارد والموازنة التقديرية . وسوف يخصص هذا الباب لدراسة أحد الحسابات المستحدثة ( ح/العمليات الجارية ) والذي يعتبر بحق الركيزة الأساسية في الحسابات والقوائم الختامية لشركات القطاع العام حيث يستهدف خدمة أغراض محاسب الوحدة وأهداف المحاسب القومي من خلال أظهار الفائض أو عجز العمليات الجارية وكذلك الفائض القابل للتوزيع ( عجز جارى ) هذا بالإضافة الى اظهار كيفية توزيع الفائض القابل للتوزيع وفقا للقواعد والتشريعات المنظمة لعملية التوزيع . ومن ثم فان هذا الحساب بمراحله الثلاث ( الانتاج والتخصيص والفائض ) ينفى باحتياجات المحاسبة القومية والمخطط العام ، هذا بالإضافة بانه تجميع للبيانات الواردة بالحسابات والقوائم الختامية التقليدية لبيان نتيجة النشاط الجارى للوحدة بما يخدم أهداف الوحدة الاقتصادية .

وسوف نستعرض في هذا الباب أيضا أحد القوائم الختامية التقليدية وهى الميزانية اى القائمة التى تظهر المركز المالى للوحدة فى تاريخ نهاية السنة المالية ، وذلك لغرض التعرف على الجوانب التى استلزمها النظام فى اعداد تلك القائمة والتبويب الذى أورده النظام ومدى تمشى ذلك مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومع معايير الافصاح المقبولة قبولاً عاماً .

ولذلك سوف ينقسم هذا الباب الى الفصلين التاليين :

الفصل الأول : حساب العمليات الجارية .

الفصل الثانى : الميزانية .

## الفصل الأول

### حساب العمليات الجارية

يعتبر حساب العمليات الجارية الحساب الختامي الرئيسي الذي تعده شركات القطاع العام لتحديد نتيجة النشاط خلال السنة المالية ، وبيان كيفية توزيع الفائض المحقق وفقا للقواعد والتشريعات المنظمة لذلك .

وتتمثل القواعد التي تحكم اعداد حساب العمليات الجارية فيما يلي :

١ — يستخدم ح/العمليات الجارية لاقبال جميع حسابات الموارد ( ح/٤ ) وحسابات الاستخدامات ( ح/٣ ) بعد اجراء التسويات الجردية اللازمة بهدف تحديد نتيجة نشاط الوحدة خلال العام .

٢ — لقد خصص الدليل المحاسبي أحد حساباته ( ح/٢٨١ ) لحساب العمليات الجارية فقط مما يعنى أن بقية الحسابات والقوائم الختامية هي قوائم احصائية أو بيانية لاتدخل ضمن نطاق نظام القيد المزدوج ولم يخصص لها حسابات في الدليل المحاسبي للنظام .

٣ — يتعين اجراء جميع التسويات الجردية اللازمة ( اهلاكات ، مقدم ، مستحق ... ) قبل اعداد حساب العمليات الجارية حيث أنه من الحسابات الختامية لاظهار نتيجة الأعمال بصورة سليمة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

٤ — يستخدم هذا الحساب للربط بين حسابات الوحدة وحسابات الدخل القومى ، وذلك من خلال :

١ — تبويب بنود الاستخدامات على أساس نوعى دون تحليلها على وظائف المشروع الانتاجية والتسويقية و .... الخ ، بما يمكن المحاسب القومى من تحديد مقدار القيمة المضافة وعوائد عوامل الانتاج .

ب — اظهار ايرادات النشاط الجارى بقيمتها الاقتصادية وتتضمن جميع الأنشطة الايرادية أو الرأسمالية ( مشغولات تامة داخلية ) .

ج — اعداد حـ/العمليات الجارية على عدد من المراحل ( ثلاثة ) لغرض خدمة أهداف كل من المحاسب القومى ومحاسب الوحدة .

٥ — يتعين الالتزام بالتبويب الوارد بالنظام المحاسبى الموحد عند اعداد حـ/العمليات الجارية لغرض مقابلة معيار الإفصاح عن المعلومات الضرورية للأطراف المعنية سواء على المستوى القومى أو على مستوى الوحدة .

مراحل اعداد حـ/العمليات الجارية :

يتعين اعداد حـ/العمليات الجارية على ثلاثة مراحل على النحو التالى :

المرحلة الأولى :

تستهدف هذه المرحلة بيان فائض أو عجز العمليات الجارية من خلال مقابلة ايرادات النشاط الجارى ومافى حكمها من اعانات انتاج أو تصدير ، والاستخدامات التى ساهمت فى تحقيق تلك الايرادات . وتمثل مفردات ايرادات النشاط الجارى واستخدامات النشاط الجارى فى المرحلة الأولى فيما يلى :

أولاً : ايرادات النشاط الجارى : وتمثل فى المفردات التالية :

١ — الانتاج بسعر البيع : ويتحدد ذلك من خلال العناصر التالية :

$$\begin{aligned} & \times \times \times \text{ صافى مبيعات الانتاج التام} \\ & \times \times \times \pm \text{ تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة} \\ & \times \times \times \pm \text{ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ( سعر البيع — سعر} \\ & \text{التكلفة )} \end{aligned}$$

$$\times \times \times \pm \text{ تغير مخزون الانتاج غير التام بالتكلفة}$$

××× + مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

××× + خدمات مباءة

××× + مخلفات انتاج

---

××× الانتاج بسعر البيع

٢ - البضائع بغرض البيع مقومة بسعر البيع : ويظهر هذا العنصر أساساً

في شركات القطاع العام التجارية ، وان كان في بعض الحالات يظهر في شركات القطاع العام الصناعية . ويتم احتساب هذا الايراد على النحو التالي :

××× صافي مبيعات بضائع بغرض البيع

××× ± تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة

××× ± فرق تقويم التغير في مخزون بضائع بغرض البيع ( سعر

البيع - سعر التكلفة )

---

××× البضائع بغرض البيع مقومة بسعر البيع

٣ - الاعانات : وتمثل هذه الاعانات في نوعين :

١ - اعانات انتاج

ب - اعانات تصدير

ثانيا : استخدامات أو تكاليف النشاط الجاري : وتتكون من العناصر التالية :

١ - الأجور : والمقصود بالأجور هنا مجموع الأجور بأنواعها الثلاثة : أجور

نقدية ، ومزايا عينية ، ومساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية .

٢ - المصروفات العامة : وتتكون هذه المصروفات من :

١ - المستلزمات السلعية .

ب - المستلزمات الخدمية .

ج - المشتريات بغرض البيع .

### ٣ - المصروفات التحويلية الجارية : وهي تتمثل في :

- أ - الضرائب والرسوم السلمية ( رسوم جمركية ورسوم انتاج ... )
- ب - الاهلاك ( لجميع الأصول الخاضعة للاهلاك ) .
- ج - الايجارات الفعلية و فرق الايجار المحسوب .
- د - الفوائد الفعلية ( محلية وخارجية ) و فرق الفوائد المحسوبة .

على أن يضاف أو يطرح - بعد ذلك - من مستلزمات أو تكاليف النشاط الجارى فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام و فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع ، وذلك لالغاء أثر هذين الحساين عند اثباتهما فى اجانب الدائن من ح/العمليات الجارية ( مرحلة أولى ) ضمن بنود ايرادات - الجارى ، وذلك عند تحديد الانتاج بسعر البيع والبضائع بغرض البيع مقومه بسعر البيع بما يخدم أهداف المحاسب القومى .

وهنا نود الإشارة الى أن النظام المحاسبى الموحد تطلب فصل الضرائب والرسوم غير المباشرة عن مستلزمات الانتاج و اظهارها فى بند مستقل ضمن الاستخدامات وذلك تمشيا مع أهداف المحاسب القومى فى التخطيط واستخراج القيمة المضافة .

#### المرحلة الثانية :

تتمتد هذه المرحلة اظهار الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى وذلك من خلال معالجة ناتج المرحلة الأولى ( فائض أو عجز العمليات الجارية ) باضافة بعض الايرادات غير المرتبطة بالنشاط الانتاجى وخصم مفردات الاستخدامات أو التكاليف غير المرتبطة بالنشاط الانتاجى ايضا .

ولذلك سوف تتضمن هذه المرحلة المفردات التالية من الايرادات والاستخدامات :

أولا : الايرادات ( الموارد ) : تتمثل مفردات الايرادات فى هذه المرحلة من الآتى :

- ١ - ايرادات الأوراق المالية .



## ٢ — الإيرادات التحويلية .

١ — الفوائد الدائنة .

ب — الأرباح الدائنة .

ج — الأرباح الرأسمالية .

د — الإيرادات عن سنوات سابقة .

هـ — التعويضات والغرامات التي تستحق للوحدة على الغير .

و — إيرادات متنوعة مثل : أرباح بيع مخلفات وخصم مكتسب ، ديون سبق اعدامها ... الخ .

ز — فرق الأرباح المحسوب و فرق الفوائد المحسوبة وذلك لالغاء أثر اثبات تلك المفردات في المرحلة الأولى ضمن الجانب المدين وذلك للتوصل الى الفائض القابل للتوزيع ( أو العجز الجارى ) وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها بما يخدم أهداف الوحدة .

ثانيا : الاستخدامات : تتمثل عناصر الاستخدامات في المرحلة الثانية من التحويلات الجارية التخصيصية ، والتي تشمل على :

١ — التبرعات والاعانات للغير .

٢ — التعويضات والغرامات المستحقة على الوحدة للغير .

٣ — الخسائر الرأسمالية .

٤ — المنسرفات من سنوات سابقة .

٥ — الديون المعلقة .

٦ — المخصصات بخلاف الاهلاك .

٧ — الضرائب العقارية .

٨ — الضرائب الدخلية .

ومن خلال مقابلة العناصر السابقة من الموارد والاستخدامات يتم تحديد نتيجة المرحلة الثانية من ح العمليات الجارية ، والتي تتمثل في الفائض القابل للتوزيع اذا زاد مجموع الجانب الدائن على مجموع الجانب المدين ، واذا حدث العكس وزاد مجموع الجانب المدين على مجموع الجانب الدائن فيطلق على الناتج العجز الجارى .

ومن الملاحظ أنه في حالة تحقيق عجز جارى لن توجد حاجة الى المرحلة الثالثة والتي تخصص لبياد كيفية توزيع الفائض القابل للتوزيع .

أما اذا كانت النتيجة فائض قابل للتوزيع ، يتمين على الوحدة اعداد المرحلة الثالثة لحساب العمليات الجارية .

### المرحلة الثالثة :

تستهدف هذه المرحلة الى بيان كيفية توزيع الفائض القابل للتوزيع والذي يمثل ناتج المرحلة الثانية من ح/العمليات الجارية ، ويتم ذلك وفقا للقواعد والتشريعات التي تنظم توزيع الأرباح في تلك الوحدات .

ويتم توزيع الفائض في هذه الحالة على النحو التالي .

- ١ — ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع للاحتياطي القانوني .
- ٢ — ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع للاحتياطي يستثمر في سندات حكومية ( أو يودع في البنك المركزي في حساب خاص ) .
- ٣ — ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع لاحتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة .
- ٤ — ٥٪ من رأس المال المملوك كتوزيع أول .
- ٥ — ١٠٪ من الباقي نظير مصروفات الادارة والاشراف .
- ٦ — يوزع الباقي كدفعة ثانية .

ومن الملاحظ أن نسبة التوزيع الأول والدفعة الثانية تقسم بين العاملين والمساهمين ( الدولة ) على أساس ٢٥٪ للعاملين و ٧٥٪ للمساهمين ويتم استخدام حصة العاملين على النحو التالي :

- ١ — ١٠٪ للتوزيع النقدي .
- ب — ٥ ٪ لخدمات اجتماعية واسكان محلية .
- ح — ١٠٪ لخدمات مركزة .

مع مراعاة امكانية تكوين احتياطات اخرى وفقا للظروف . وبعد الحصول  
على الموافقة المطلوبة .  
وفيما يلي نموذج لحساب العمليات الجارية بمراحله الثلاث كما ورد بالنظام  
المحاسبي الموحد :

حساب العمليات الجارية  
عن السنة المالية المنتهية في

أرقام الدليل المحاسبي	العمليات الجارية	أرقام الدليل المحاسبي	العمليات الجارية
جانب	جانب	جانب	جانب
٤١١	إيرادات المبيعات الجارية	٣١١	الأصول
٤١٢	الإنتاج بسعر البيع	٣١٢	أصول نقدية
٤١٣	مبيعات الإنتاج أثناء الفترة (مقابل)	٣١٣	مزايا عميلة
-	غير مخزون الإنتاج أثناء الفترة	-	تأجيلات احتياجية
-	فرق مخزون الفترة و مخزون الإنتاج	-	-
-	الطلب (مقابل سعر البيع من الكلفة)	-	-
٤١٤	غير مخزون الإنتاج غير تمام التكلفة	٣٢	المعروفات العامة
٤١٥	مشتريات داخلية أثناء الفترة	٣٣	تسويات سلمية
٤١٦	إيرادات تشغيل الفترة	٣٤	مستويات خدمية
٤١٧	خدمات مضافة	-	مشتريات يفرش البيع
-	-	-	-

معلومات تحميلية جارية				معلومات تحميلية جارية			
الغرائب والرسوم السلبية				الغرائب والرسوم السلبية			
٢٥١١	-	-	-	رسوم حركية	-	-	-
٢٥١٢	-	-	-	رسوم إنتاج	-	-	-
٢٥١٣	-	-	-	حديقة الخزانة	-	-	-
٢٥١١	-	-	-	مبيعات ( صاف )	-	-	-
٢٥١٢	-	-	-	تغير مخزون مبيعات بمرس البيع	-	-	-
٢٥١٣	-	-	-	بالكافية	-	-	-
٢٥١٤	-	-	-	وفى تقديم التصدير فى مخزون	-	-	-
٢٥١٤	-	-	-	مبيعات بمرس البيع ( نف	-	-	-
٢٥١٤	-	-	-	البيع - التكلفة )	-	-	-
٢٥١٤	-	-	-	إعانات	-	-	-
٢٥٢٢	-	-	-	إعانات إنتاج	-	-	-
٢٥٢٣	-	-	-	إعانات تصدير	-	-	-
٢٥٢٤	-	-	-	عجز المبيعات الحالية	-	-	-
٢٥٢٥	-	-	-		-	-	-
٢٥٢٦	-	-	-		-	-	-

حساب العمليات الجارية ( تابع )  
عن السنة المالية المنتهية في

رقم المقابلة ح/ج	البيان الحاسبي	ح/ج	ح/ج	ح/ج	رقم المقابلة ح/ج	البيان الحاسبي	ح/ج	ح/ج	ح/ج
-	فائض العمليات الجارية (مقنن)	-	-	-	-	الفرق الجارية المالية	-	-	-
-	إيرادات أوراق مالية	-	-	-	٣٥٢٧	مفقات إيرادات مؤجلة	-	-	-
٤٣		-	-	-	٣٥٢٨	الإيجارات القليلة	-	-	-
		-	-	-	٣٥٣	رق إيجارات محسوبة	-	-	-
		-	-	-	٣٥٤	الموارد	-	-	-
		-	-	-	٣٥٥	المصلحة	-	-	-
		-	-	-	٣٥٦	الخارجية	-	-	-
		-	-	-	٣٥٧	رق فوائد محسوبة	-	-	-
		-	-	-	٣٥٨	رق تقديم التغير في محزون الإحتياج القائم	-	-	-
		-	-	-	٣٥٩	رق تقديم التغير في محزون المصالح موزع السهم	-	-	-
		-	-	-		فائض العمليات الجارية	-	-	-
		-	-	-		موز العمليات الجارية (مقنن)	-	-	-

٤٤١	إيرادات شخصية				
٤٤٢	مؤبد دائمة	-		٣٦١	شبهات جارية شخصية
٤٤٣	إيجارات دائمة	-		٣٦٢	تبرعات
٤٤٤	أرباح رأسمالية	-		٣٦٣	إعانات للغير
٤٤٥	إيرادات سنوات سابقة	-		٣٦٤	تخصيصات وزارات
٤٤٦	تخصيصات وزارات	-		٣٦٥	عسائر رأسمالية
٤٤٧	إيرادات مبرومة	-		٣٦٦	مصرفات سنوات سابقة
	مؤك إيجار محسوب	-		٣٦٧	ديون مبرومة
٤٤٨	مؤك مؤبد محسوبة	-			تخصيصات بخلاف تخصيصات الإهلاك
		-		٣٦٨	مؤك عادية
		-		٣٦٩	مؤك دةلمية
٢٨١٢	المحجر الجارى	-		٢٨١	المكس القابل للتوزيع





مثال :

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى شركات القطاع العام في ٣٠ يونيو ١٩٨٥ وذلك بعض اجراء بعض التسويات المجردة :

#### الأرصدة المدينة :

١٨٥٠٠٠ جنيه أجور نقدية ، ٣٦٠٠٠ جنيه مزايا عينية ، ٤٨٠٠٠ جنيه تأمينات اجتماعية ، ٣٥٠٠٠٠ جنيه مستلزمات سلعية ، ١٤٠٠٠٠ جنيه مستلزمات خدمية ، ٣٠٠٠ جنيه رسوم انتاج ، ٢٠٠٠ جنيه حصيلة الخزنة ، ١٤٠٠٠٠ جنيه اهلاك وسائل نقل وانتقال ، ٢٨٠٠٠ جنيه اهلاك نفقات ايرادية مؤجلة ، ٣٢٠٠٠ جنيه ايجارات فعلية ، ١٤٠٠٠ جنيه فوائد محلية ، ٢٣٠٠٠ جنيه فوائد خارجية ، ١٣٠٠٠ جنيه ديون معدومة ، ٣٠٠٠ جنيه تبرعات ، ١٦٠٠٠ جنيه تعويضات ، ٣٥٠٠٠ جنيه ضرائب عقارية ، ٨٠٠٠ جنيه ضرائب دخلية ، ٩٥٠٠٠ جنيه مشتريات بضائع بغرض البيع ، ٤٠٠٠ جنيه غرامات .

#### الأرصدة الدائنة :

٨٩٥٠٠٠ جنيه صافي مبيعات انتاج تام ، ١٢٥٠٠٠ جنيه اعانات انتاج ، ٦٥٠٠٠ جنيه اعانات تصدير ، ١٨٥٠٠ جنيه ايرادات أوراق مالية ، ٩٠٠٠ جنيه أرباح رأسمالية ، ١٩٠٠٠ جنيه فوائد دائنة ، ٢٢٠٠٠٠ جنيه صافي مبيعات بضائع بغرض البيع ، ٢٣٩٠٠٠ جنيه مشغولات داخلية تامة بالكلفة فإذا علمت أن :

١ — الأجور النقدية لم تتضمن مبلغ ٥٠٠٠ جنيه أجور الأسبوع الأخير من شهر يونيو ١٩٨٥ ، وتمثل الاستقطاعات من هذه الأجور : ٤٠٠ جنيه ضريبة كسب عمل ، ٣٠٠ جنيه اشتراكات نقابية ، ٣٠٠ جنيه

حصة العاملين في التأمينات والادخار . كما تبلغ التأمينات الاجتماعية التي تتحملها الوحدة عن أجور هذا الأسبوع ٥٠٠ جنيه .

٢ — لم تتضمن المزايا العينية فاتورة مشتريات اغذية موزعة على العاملين قيمتها ٨٠٠٠ جنيه وتقضى سياسة الشركة بان يتحمل العاملين بنصف قيمة الأغذية الموزعة وتحمل الشركة بقيمة النصف الآخر .

٣ — أوضحت تحليلات تكلفة المستلزمات السلعية ، أن الرسوم الجمركية على مخزون أول المدة من المستلزمات السلعية ١٥٠٠٠ جنيه وعلى مشتريات المستلزمات السلعية خلال العام مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه ونصيب مخزون آخر المدة من الرسوم الجمركية يبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

٤ — تتكون أصول الشركة والمملوكة لها من العناصر التالية :

٢١٠٠٠٠ جنيه وسائل نقل وانتقال .

٨٠٠٠٠٠ جنيه مباني وانشاءات .

٢٠٠٠٠٠ جنيه أثاث ومعدات مكاتب .

١٥٠٠٠٠٠ جنيه آلات ومعدات .

وتحليل سجل الآلات ، اتضح أن الآلات تتكون من ثلاثة مجموعات على النحو التالي :

المجموعة الأولى :

آلات مشتراه جديدة بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه من خمسة سنوات ويبلغ نصيبها من مخصص الاهلاك ٢٧٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد استخدمت هذا العام بصورة منتظمة في المدة من أول يوليو ١٩٨٤ وحتى نهاية شهر ديسمبر ١٩٨٤ وردية واحدة ثم عملت لثلاث وريديات من أول يناير ١٩٨٥ وحتى آخر مايو ١٩٨٥ حيث أدخلت الى ورشة الإصلاح لاجراء العمرة الدورية لها حيث ظلت بالورشة حتى تاريخ نهاية السنة المالية .

### المجموعة الثانية :

آلات مشتراه مستعملة من السوق المحلى بمبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه من ثلاث سنوات ويبلغ نصيبها من مخصص الاهلاك ٢٣٠٠٠٠ جنيه ، وقد استخدمت هذا العام بصفة منتظمة فى النصف الأول من العام بمعدل وردية واحدة ثم توقفت بقية العام .

### المجموعة الثالثة :

آلات مشتراه جديدة من الخارج من عشرة سنوات ويبلغ نصيبها من مخصص اهلاك الآلات فى أول العام مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد استخدمت فى الانتاج بصفة منتظمة خلال العام وريدتين .

فإذا اتضح أن معدلات الاهلاك الواردة بالنظام لأسول الشركة كانت كالآتى :

٥٪ مبانى وانشاءات ، ٦٪ أثاث ومعدات مكاتب ، ١٠٪ للآلات التى تعمل وردية واحدة ، ١٢٪ للآلات التى تعمل وريدتين ، ١٨٪ للآلات التى تعمل ثلاث وريدات .

٥ — تقدر القيمة الايجارية للمبانى بواقع سبعة أمثال الضريبة العقارية والتى بلغت ٢٠٠٠ عن العام الحالى .

٦ — يبلغ رأس المال المستثمر ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه ، ويتضمن احتياطى مستثمر فى سندات حكومية ٥٠٠٠٠٠ جنيه ، ويبلغ معدل الفائدة المحدد بمعرفة وزارة المالية ٦٪ سنوياً .

٧ — تتضمن مبيعات انتاج تام مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مصاريف نقل بضاعة محمله على العملاء علما بأن نقل البضاعة تم بواسطة سيارات الشركة .

٨ — بلغت تكلفة مخزون أول المدة من الانتاج غير التام ٨٠٠٠٠ جنيه ، وتكلفة مخزون آخر المدة من الانتاج غير التام ٦٠٠٠٠ جنيه .

٩ — اتضح أن مخزون الانتاج التام أول المدة بلغ ٥٠٠٠ وحدة ومتوسط سعر تكلفة الوحدة ٩ جنيه ومتوسط سعر البيع ١٢ جنيه للوحدة ، في حين بلغ مخزون الانتاج التام آخر المدة ٧٥٠٠ وحدة ومتوسط سعر تكلفة الوحدة ١٠ جنيه ومتوسط سعر بيع الوحدة ١٥ جنيه .

وقد بلغت الزيادة في مخزون البضائع بغرض البيع ١٥٠٠ وحدة ، وتكلفة الوحدة بلغت ٢٠ جنيه ومتوسط أسعار البيع خلال العام ٣٠ جنيه ، ولم يحدث تغير في تكلفة الوحدة خلال العام عن متوسط العام السابق .

### والمطلوب :

- ١ — اجراء القيود اللازمة لتسوية مفردات الاستخدامات والموارد .
  - ٢ — تصوير ح/العمليات الجارية عن السنة المنتهية في ١٩٨٥/٦/٣٠ علماً بأنه قد تقرر توزيع الفائض القابل للتوزيع على النحو التالي :
    - ٥ .٪ احتياطي قانوني
    - ٥ .٪ احتياطي يستثمر في سندات حكومية
    - ٥ .٪ احتياطي ارتفاع أسعار الأصول
    - ٥ .٪ احتياطي تمويل توسيعات وتجديدات
    - ١٠ .٪ من الباقي حصة الأشراف والرقابة
- الباقي يوزع على العاملين والدولة ( الملاك )

### الحل :

#### أولاً : التسويات الجردية :

#### ١ — الأجور النقدية :

يتم اضافة الأجور النقدية المستحقة عن الأسبوع الأخير من العام على رصيد ميزان المراجعة وبذلك يصبح مجموع الأجور النقدية الذي سيقفل في الحساب الختامي  $180000 + 5000 = 190000$  جنيه . وكذلك يتم اضافة الاستقطاعات المرتبطة بتلك الأجور على الأرصدة المستخرجة من الدفاتر في نهاية السنة المالية .

ومن ناحية أخرى يجب إضافة المبالغ التي ستحملها الوحدة في مقابل التأمينات الاجتماعية على الأرصدة المستخرجة في نهاية العام من التأمينات الاجتماعية وتمثل قيود التسوية في هذه الحالة فيما يلي :

من ح/الأجور ( ح/٣١ )	٥٠٠٠
٥٠٠٠ ح/أجور نقدية ( ح/٣١١ )	
الى مذكورين	
ح/مصرفات حارية وتخصيمية مستحقة ( ح/٢٧٤ )	٤٠٠٠
٤٠٠٠ ح/أجور مستحقة ( ح/٢٧٤١ )	
ح/دائون متوعون ( ح/٢٦٣ )	٧٠٠
٤٠٠ ح/مصلحة الضرائب ( ح/٢٦٣٢ )	
٣٠٠ ح/الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ( ح/٢٦٣٥ )	
ح/أرصدة دائنة أخرى ( ح/٢٧٣ )	٣٠٠
٣٠٠ ح/دائون عمالغ مستقطعة من العاملين . ( ح/٢٧٣١ )	
٣٠٠ ح/نقابة العاملين	
إثبات صالى الأجور النقدية المستحقة عن الأصوع الأخير من العام	
<hr/>	
من ح/الأجور ( ح/٣١ )	٥٠٠
٥٠٠ ح/مساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية ( ح/٣١٣ )	
الى ح/دائون متوعون ( ح/٢٦٣ )	٥٠٠
٥٠٠ ح/الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ( ح/٢٦٣٥ )	
إثبات استحقاق حصة الوحدة في التأمينات الاجتماعية	

## ٢ - المزايا العينية :

بالنسبة للمزايا العينية ، يجب تسوية قيمة المزايا العينية المستخرجة من الدفاتر بقيمة قاتورة مشتريات الأغذية مع مراعاة القواعد السابق ذكرها بالنسبة للمزايا العينية . ويتخذ قيد التسوية في هذه الحالة الشكل التالى :

من ح/الأجور ( ح/٣١ )	٨٠٠٠
٨٠٠٠ ح/مزايا عينية ( ح/٣١٢ )	
الى ح/الموظفون ( حسب القطاع ) ( ح/٢٦٦ )	٨٠٠٠
استحقاق قاتورة مشتريات اغذية للعاملين	

٤٠٠٠ من حـ/أرصدة مدينة أخرى ( حـ/ ١٧٢ )  
 ٤٠٠٠ الى حـ/الأجور ( حـ/ ٣١ )  
 ٤٠٠٠ حـ/عزايا عينية ( حـ/ ٣١٢ )  
 البات اشراك العاملين في تكلفة المزاييا العينة

### ٣ - المستلزمات السلعية :

لقد سبق وان أوضحنا عند دراسة المستلزمات السلعية كأحد مفردات الاستخدامات ، أن النظام المحاسبي الموحد ينص على فصل الرسوم الجمركية على المستلزمات السلعية المستوردة من الخارج عن ثمن شرائها وذلك لأغراض المحاسب القومي وتحديد القيمة المضافة .

وتطبيقا لتلك القواعد ، يتم تحديد مقدار الرسوم الجمركية على المستخدم من المستلزمات السلعية وتفصل في حـ/مستقل يقفل في الحساب الختامي ، على أن تظهر المستلزمات السلعية بتكلفة شرائها بدون الرسوم الجمركية .

٣٥٠٠٠٠ جنيه	رصيد حـ/المستلزمات السلعية بالدفاتر
	تطرح : رسوم جمركية على المستخدم :
١٥٠٠٠ جنيه	نصيب مخزون أول المدة من الرسوم الجمركية
٨٠٠٠٠ جنيه	+ نصيب المشتريات من الرسوم الجمركية
٩٥٠٠٠ جنيه	
٢٥٠٠٠ جنيه	— نصيب مخزون آخر المدة من الرسوم الجمركية
٧٠٠٠٠ جنيه	الرسوم الجمركية على المستخدم في الإنتاج
٢٨٠٠٠٠ جنيه	تكلفة المستلزمات السلعية بدون رسوم جمركية

وبعد التسوية الحسابية للرسوم الجمركية ، يتعين اجراء قيد التسوية على النحو التالي :

٧٠٠٠٠	من حـ/مصرفات تحويلية جارية ( حـ/٣٥ )
٧٠٠٠٠	حـ/مضارب ورسم سلعية ( حـ/٣٥١ )
٧٠٠٠٠	حـ/رسم جمركية على المستعمل ( حـ/٣٥١١ )
٧٠٠٠٠	الى حـ/المستلزمات السلعية ( حـ/٣٢ )
	فصل الرسوم الجمركية على المستعمل من المستلزمات

#### ٤ — إهلاك الأصول الثابتة :

١ — اهلاك المباني والانشاءات =  $80000 \times 5\% = 4000$  جنيه

ب — اهلاك الأثاث ومعدات المكاتب

$$= 20000 \times 6\% = 1200 \text{ جنيه}$$

ج — اهلاك الآلات والمعدات :

#### — المجموعة الأولى :

$$\text{اهلاك النصف الأول من العام} = 80000 \times 10\% \times \frac{7}{12} = 4666 \text{ جنيه}$$

$$\text{اهلاك النصف الثاني من العام} = 80000 \times 18\% \times \frac{7}{12} = 8000 \text{ جنيه}$$

مجموع اهلاك المجموعة الأولى من الآلات = ٧٠٠٠٠ جنيه

#### — المجموعة الثانية :

اهلاك النصف الأول من العام =

$$80000 \times 10\% \times \frac{7}{12} \times 150\% = 70000 \text{ جنيه}$$

اهلاك النصف الثاني من العام ( توقف ) =

$$80000 \times 10\% \times \frac{7}{12} \times 150\% \times 50\% = 30000 \text{ جنيه}$$

∴ مجموع اهلاك المجموعة الثانية من الآلات = ٩٠٠٠٠ جنيه

— المجموعة الثالثة : ( ١٥٠٠٠٠ — ١٣٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ جنيه )

تعتبر هذه المجموعة مستهلكة دفترية بالكامل حيث أن نصيبها من مخصص  
الاهلاك في بداية العام بلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه وهو يعادل تكلفة الأصل . ولذلك  
نطبق قواعد النظام المحاسبى الموحد بصدد هذه المجموعة على النحو التالى :

الاهلاك السنوى للمجموعة الثالثة من الآلات =

$$٢٠٠٠٠٠ \times ١٠\% \times ٥٠\% = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

مع مراعاة أن هذا الاهلاك يرحل الى ح/احتياطى ارتفاع أسعار الأصول  
الثابتة ولن يرحل الى ح/مخصص الاهلاك .

ويتخذ قيد اثبات الاهلاك الشكل التالى :

من ح/مصرفات تمويلية حانية ( ح/٣٥ )		٢٢٢٠٠٠
٤٠٠٠٠ ح/اهلاك مبانى وانشاءات ( ح/٣٥٢٢ )		
١٢٠٠٠ ح/اهلاك آلات ومعدات مكاتب ( ح/٣٥٢٦ )		
١٧٠٠٠٠ ح/اهلاك آلات ومعدات ( ح/٣٥٢٣ )		
الى المذكورين		
ح/مخصص الاهلاك ( ح/٢٣١ )	٢١٢٠٠٠	
٤٠٠٠٠ ح/مخصص اهلاك مبانى وانشاءات ( ح/٢٣١٢ )		
١٢٠٠٠ ح/مخصص اهلاك آلات ومعدات مكاتب		
( ح/٢٣١٦ )		
١٦٠٠٠٠ ح/مخصص اهلاك آلات ومعدات ( ح/٢٣١٣ )		
ح/احتياطيات ( ح/٢٢ )	١٠٠٠٠	
١٠٠٠٠ ح/احتياطى ارتفاع أسعار الأصول ( ح/٢٢٦ )		
اثبات القسط السوى لاهلاك الأصول الثابتة		



## ٥ - فرق الايجار المحسوب :

القيمة الايجارية للمباني المملوكة للشركة  
( ٢٠٠٠ جنيه  $\times$  ٧ )  
١٤٠٠٠ جنيه

— اهلاك المباني والانشاءات  
٤٠٠٠٠ جنيه

فرق الايجار المحسوب  
(٢٦٠٠٠) جنيه

ويجرى القيد التالى لاثبات تسوية فرق الايجار المحسوب :

٢٦٠٠٠ من ح/فرق الايجار المحسوب ( ح/٤٤٧ )  
٢٦٠٠٠ الى ح/فرق الايجار المحسوب ( ح/٣٥٤ )

## ٦ - فرق الفوائد المحسوبة :

رأس المال المستثمر  
— استثمارات فى سندات حكومية  
٢٠٠٠٠٠٠ جنيه  
٥٠٠٠٠٠ جنيه

١٥٠٠٠٠٠ جنيه  
— مبانى وانشاءات مملوكة  
٨٠٠٠٠٠ جنيه

وعاء احتساب الفائدة  
٧٠٠٠٠٠ جنيه

°. الفوائد المحسوبة =  $700000 \times 6\% = 42000$  جنيه

الفوائد الفعلية = ١٤٠٠٠ جنيه ( محلية ) + ٢٣٠٠٠ جنيه ( خارجية )  
= ٣٧٠٠٠ جنيه

°. فرق الفوائد المحسوبة = الفوائد المحسوبة — الفوائد الفعلية  
= ٤٢٠٠٠ - ٣٧٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنيه

ويكون قيد التسوية على النحو التالى :

..... من ح/ فرق القوائد المحسوبة ( استخدامات ) ( ح/ ٣٥٧ )  
 ..... الى ح/ فرق القوائد المحسوبة ( موارء ) ( ح/ ٤٤٨ )

#### ٧ - تسوية صافي مبيعات انتاج تام :

يتطلب النظام المحاسبى الموحد اظهار صافي المبيعات بعد استبعاد كل من المرتجعات والمردودات والخصم المسموح به وأية مصاريف للنقل سيتمحملها العميل ، ولذلك يتم استئزال مقدار مصاريف النقل من رقم صافي المبيعات من الانتاج التام مع ترجيلها الى ح/ خدمات مباعه حيث أن النقل قد تم بواسطة سيارات الشركة . ويكون قيد التسوية على النحو التالى :

..... من ح/ صافي مبيعات انتاج تام ( ح/ ٤١١ )  
 ..... ح/ نقل انتاج تام ( ح/ ٤١١١٥ )  
 ..... الى ح/ خدمات مباعه ( ح/ ٤١٧ )

#### ٨ - التغير فى مخزون انتاج غير تام :

تلكفه مخزون انتاج غير تام آخر المده = ٦٠٠٠٠ جنيه  
 - تلكفه مخزون انتاج غير تام أول المده = ٨٠٠٠٠ جنيه

التغير فى مخزون انتاج غير تام بالتكلفه ( نقص ) = (٢٠٠٠٠) جنيه

#### وتكون قيود التسوية كالتالى :

٨٠٠٠٠ من ح/ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفه ( ح/ ٤١٤ )  
 ٨٠٠٠٠ الى ح/ انتاج غير تام ( ح/ ١٣٢١ )  
 انقزال مخزون أول المده من الانتاج غير التام

٦٠٠٠٠ من ح/ انتاج غير تام ( ح/ ١٣٢١ )  
 ٦٠٠٠٠ الى ح/ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفه ( ح/ ٤١٤ )  
 انبات مخزون آخر المده من الانتاج غير التام

## ٩ — التغير في مخزون الانتاج التام والبضائع بفرض البيع :

### مخزون الانتاج التام :

١ — التغير في مخزون الانتاج التام بالتكلفة ويتحدد كالآتي :

$$\begin{aligned} \text{تكلفة مخزون الانتاج التام آخر المدة} &= ١٠ \times ٧٥٠٠ = ٧٥٠٠٠ \text{ جنيه} \\ \text{تكلفة مخزون الانتاج التام أول المدة} &= ٩ \times ٥٠٠٠ = ٤٥٠٠٠ \text{ جنيه} \end{aligned}$$

---


$$\text{تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة} = ٣٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ب — فرق تقوم التغير في مخزون الانتاج التام ، ويتحدد كالآتي :

$$\begin{aligned} \text{فرق تقوم مخزون آخر المدة} &= ٧٥٠٠ (١٥ - ١٠) = ٣٧٥٠٠ \text{ جنيه} \\ \text{فرق تقوم مخزون أول المدة} &= ٥٠٠٠ (١٢ - ٩) = ١٥٠٠٠ \text{ جنيه} \end{aligned}$$

---


$$\text{فرق تقوم التغير في مخزون الانتاج التام} = ٢٢٥٠٠ \text{ جنيه}$$

وتتخذ قيود التسوية لاثبات التغير وفرق تقوم التغير لمخزون الانتاج التام الشكل التالي :

من ح/تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة ( ح/٤١٢ )		٤٥٠٠٠
الى ح/انتاج تام ( ح/١٣٣ )	٤٥٠٠٠	
المقال مخزون أول المدة من الانتاج التام		
<hr/>		
من ح/انتاج تام ( ح/١٣٣ )		٧٥٠٠٠
الى ح/تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة ( ح/٤١٢ )	٧٥٠٠٠	
الباقي مخزون آخر المدة من الانتاج التام بالتكلفة		
<hr/>		
من ح/فرق تقوم التغير في مخزون الانتاج التام ( ح/٣٥٨ )		٢٢٥٠٠
الى ح/فرق تقوم التغير في مخزون الانتاج التام ( ح/٤١٣ )	٢٢٥٠٠	

## مخزون بضائع بغرض البيع :

- ١ - تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة ويتم احتسابه كالآتي :
- عدد وحدات الزيادة في مخزون البضائع بغرض البيع  $\times$  سعر تكلفة الوحدة = ١٥٠٠ وحدة  $\times$  ٢٠ = ٣٠٠٠٠ جنية
- ب - فرق تقويم التغير في مخزون البضائع بغرض البيع
- ١٥٠٠ وحدة ( ٣٠ - ٢٠ ) = ١٥٠٠٠ جنية

وتتخذ قيود التسوية لاثبات التغير في المخزون من البضائع بغرض البيع وقرق تقويم هذا التغير نفس الصورة السابق عرضها عند اثبات التغير في مخزون الانتاج التام بالتكلفة وقرق تقويم هذا التغير .

وبعد اجراء التسويات الجردية واجراء القيود اللازمة لاثباتها دفترها ، يتم اجراء قيود الاقفال اللازمة حيث يتم اقفال عناصر الاستخدامات والموارد - بعد تعديل ارصدها بالتسويات - في الحساب الختامى ( ح/العمليات الجارية ) ، حيث يجعل ح/العمليات الجارية مدينا وجميع حسابات الاستخدامات دائنة ، والعكس حيث يجعل ح/العمليات الجارية دائنا وجميع حسابات الموارد مدينة .

## ثانياً : إعداد ح/العمليات الجارية :

بعد اجراء قيود التسويات الجردية اللازمة - والتي ستؤثر بلا شك على مفردات الاستخدامات والموارد - لغرض تحديد نتيجة أعمال الوحدة بطريقة سليمة وتمشى مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومتطلبات النظام المحاسبى الموحد ، وبعد اجراء قيود الاقفال الضرورية والتي يتعين اجرائها في نهاية السنة المالية ، يمكن اعداد ح/العمليات الجارية وفقاً للنموذج الوارد بالنظام المحاسبى الموحد والسابق الاشارة اليه . وسوف يتخذ ح/العمليات الجارية الشكل التالى :

إيرادات النشاط الجاري :		الأجور :		
الانتاج بسعر البيع		أجور نقدية	١٩٠٠٠٠	
صافي مبيعات الانتاج تام	٨٩٠٠٠٠	مزاياء عينية	٤٠٠٠٠	
تغير مخزون انتاج تام بالكلفة	٣٠٠٠٠	تأمينات اجتماعية	٤٨٥٠٠	
فرق تقويم التغير في مخزون انتاج تام	٢٢٥٠٠			٢٧٨٥٠٠
		المصروفات العامة :		
	٩٤٢٥٠٠	مستلزمات سليمة	٢٨٠٠٠٠	
		مستلزمات خدمة	١٤٠٠٠٠	
تغير مخزون انتاج غير تام بالكلفة	(٢٠٠٠٠)	مشتريات بمرض البيع	٩٥٠٠٠	
مشغولات داخلية تامة بالكلفة	٢٣٩٠٠٠			٥١٥٠٠٠
إيرادات تشغيل للغير	-	مصروفات تحميلية جانبية :		
خدمات مباحة	٥٠٠٠	الضرائب والرسوم السلعية :		
		رسوم جمركية على المستعمل	٧٠٠٠٠	
	٢٢٤٠٠٠	رسوم انتاج	٣٠٠٠	
بضائع بمرض البيع :		حصيلة الخزنة	٢٠٠٠	
صافي مبيعات	٢٢٠٠٠٠			٧٥٠٠٠
تغير مخزون بضائع بمرض البيع	٣٠٠٠٠	الإهلاك :		
بالكلفة		ماكينات وتشايدات	٤٠٠٠٠	
فرق تقويم التغير في مخزون بضائع بمرض البيع	١٥٠٠٠	آلات ومعدات	١٧٠٠٠٠	
		وسائل نقل ومعدات	١٤٠٠٠	
	٢٦٥٠٠٠	أثاث ومعدات مكاتب	١٢٠٠٠	
إعانات		نفقات إيرادية مؤجلة	٢٨٠٠٠	
إعانات انتاج	١٢٥٠٠٠			٢٦٤٠٠٠
إعانات تصدير	٩٥٠٠٠	الإكهارات الفعلية	٣٢٠٠٠	
		فرق الإكهار المحسوب	(٢٦٠٠٠)	٦٠٠٠
	١٩٠٠٠٠			



**ملاحظات على الحل :**

من الملاحظ أن فرق تقوم التغيير في مخزون الانتاج التام و فرق تقوم التغيير في مخزون بضائع بغرض البيع ثم الغاء أثرهما على نتائج الأعمال في المرحلة الأولى من حـ/العمليات الجارية ، لإرتباطهما بإظهار فائض ( عجز ) العمليات الجارية . أما فرق الائيجار المحسوب و فرق الفوائد المحسوبة تم الغاء أثرهما على نتائج الأعمال في المرحلة الثانية من حـ/العمليات الجارية .

٣ — يتعين اظهار أرقام الحسابات الواردة بالدليل المحاسبي لعناصر الاستخدامات والموارد بحـ/العمليات الجارية ، ولكننا عند حل هذا المثال لم نوردنا لأننا سبق وأن ذكرناها عند استعراض نموذج حـ/العمليات الجارية كما ورد بالنظام المحاسبي الموحد .

٤ — هناك بعض المفردات التي وردت في هذا المثال ولكنها لم تستخدم مثل عناصر الأصول والخصوم ، وذلك لأننا بصدد حـ/العمليات الجارية ، في حين أن تلك المفردات تمثل مكونات قائمة المركز المالى ( الميزانية ) .

٥ — من الملاحظ أننا لم نحسب اهلاك لوسائل النقل والانتقال وكذلك اهلاك النفقات الامدادية المؤجلة ، لأنها قد تمت قبل استخراج الأرصدة الواردة في بداية المثال . ومن ثم فقد اكتفينا باقفاها في حـ/العمليات الجارية مع باقى اهلاكات الأصول الثابتة .

٦ — عند احتساب اهلاك الآلات ، تم احتساب اهلاك الآلات المستهلكة دفعتها ومازالت تعمل بالانتاج على أساس معدل الاهلاك للوردية الواحدة بغض النظر عن عدد الورديات التي تستخدم فيها الآلات فعلا وذلك تطبيقا لقواعد النظام المحاسبي الموحد .



## الفصل الثاني الميزانية

لقد سبق وأن أوضحنا أن من بين الحسابات والقوائم الختامية التى يتعين على الوحدة اعدادها ، الميزانية . وتظهر الميزانية المركز المالى للوحدة فى تاريخ معين — تاريخ اعدادها — وذلك من خلال الافصاح عن مصادر التمويل ( الداخلية والخارجية ) وأوجه استخدامات أموال الوحدة . ولقد أطلق على مصادر التمويل لفظ الخصوم وعلى أوجه الاستخدام لفظ الأصول ، وتعد هذه القائمة بعد اعداد قوائم نتيجة الأعمال ( ح/العمليات الجارية ، ح/الانتاج والمتاجرة وح/الأرباح والخسائر ) . واقفال عناصر الاستخدامات والموارد .

ولقد استعرضنا فى الباب السابق أنواع الأصول والخصوم فى شركات القطاع العام ، والقواعد التى أوردها النظام المحاسبى الموحد لمعالجة كل منها . ولذلك يجدر بنا فى هذا الفصل أن نستعرض الخصائص المميزة لتلك القائمة والقواعد التى أوردها النظام المحاسبى الموحد بصدد اعدادها مع التعرف على النموذج الذى أورده النظام للميزانية والذى يعتبر أحد العناصر الملزمة فى تطبيق النظام المحاسبى الموحد .

ويمكن تلخيص أهم الخصائص المميزة للميزانية فى وحدات إقطاع العام ومايرتبط بها من قواعد فيما يلى :

١ — من حيث التبويب : لم يستخدم النظام المحاسبى الموحد التبويب التقليدى لعناصر الأصول ( ثابت ، متداول ) ، وعناصر الخصوم ( حقوق ملكية والتزامات خارجية ) ، ولكن استحدث النظام تبويبا معينا يخدم أهداف المحاسب القومى بجانب أهداف محاسب الوحدة ، فالتبويب المستخدم لعناصر الأصول اعتمد على المفهوم الاقتصادى لتلك المفردات ، فبدأ بالأصول الثابتة مع التفرقة بين الأصول المهيئة للاستعمال وتلك التى مازالت تحت الاعداد والنتيجة وأطلق على الثانية لفظ مشروعات تحت

التففيذ . ثم قام بعد ذلك بسرد الأنواع الأخرى من الأصول حسب درجة سيولتها فبدأ بالخزون فالاقراض طويل الأجل ثم الاستثمارات المالية ثم المدينون والحسابات المدينة المختلفة وأخيرا النقدية سواء بالخزينة أو لدى البنوك .

أما جانب الخصوم فلقد اتبع النظام المحاسبي الموحد طريقة لتبويب تلك المفردات تضمنى الى حد ما مع القواعد التقليدية المتعارف عليها ، مع اظهار التخصصات ضمن الخصوم كأحد مصادر التمويل الذاتية كالاحتياطات . ويرجع ذلك الى نظرة النظام المحاسبي الى الخصوم على أنها مصادر للتمويل سواء من خلال المصادر الذاتية والداخلية ( رأس مال واحتياطات ومخصصات ) أو المصادر الخارجية ( القروض طويلة الأجل وقصيرة الأجل والبنوك الدائنة والدائنون والحسابات الدائنة الأخرى ) .

٢ - اختفاء بعض الحسابات التقليدية والتي تمثل بعض مفردات الأصول في ميزانيات شركات القطاع الخاص ، ومن أمثلة تلك الحسابات الأصول الثابتة غير الملموسة (شهرة المحل مثلا) فلم يعد هناك حاجة الى وجود حسابات لشهرة المحل في شركات القطاع العام حيث انها تدل على تحقيق أرباح غير عادية والتي لم يعد لها مغزى في وحدات القطاع العام .

وكذلك من الحسابات لم ترد في نموذج الميزانية الوارد بالنظام المحاسبي الموحد الحسابات النظامية ، حيث يستخدم بدلا منها الملاحظات بالميزانية .

٣ - استحداث نموذج الميزانية الوارد بالنظام المحاسبي الموحد بعض الحسابات مثل : اقراض طويل الأجل ومشروعات تحت التففيذ ، مساهمة الحكومة ( تسدد ) ، وهذه الحسابات تعبر عن الطبيعة المميزة للفكر المحاسبي السائد في وحدات القطاع العام ، والذي يعمل على الربط بين حسابات الوحدة وحسابات الدخل القومي وضرورة تحديد التكوين الرأسمالى الاجمالى .

٤ - من حيث العرض : نلاحظ أن نموذج الميزانية أوضح أن التخصيصات بجميع أنواعها تظهر في جانب الخصوم في الميزانية كأحد مصادر التمويل ، ولا يتم طرحها من الأصول المرتبطة بها كما كان متبعاً من قبل .

٥ - من حيث اجراء المقاصة بين بعض المقررات المدينة وبعض المقررات الدائنة ، نص النظام على عدم جواز ذلك الأجراء ، فلا يجوز اجراء مقاصة بين الأرصدة المدينة لحسابات العملاء والأرصدة الدائنة لحسابات العملاء ، أو بين الأرصدة الدائنة لحسابات الموردين والأرصدة المدينة لحسابات الموردين ، مع ضرورة اظهار الرصيد العادى في الجانب الصحيح ، مع بيان الرصيد الشاذ في الجانب العكسى تحت نفس الاسم والرقم كما هو وارد بالدليل المحاسبى .

٦ - من حيث الافصاح ، تضمن النظام المحاسبى الموحد بعض القواعد التى تختلف الى حد كبير عن قواعد الافصاح المتعارف عليها ، ومن تلك القواعد أن النظام المحاسبى لايفرق بين الاستثمارات المالية في شركات تابعة وبين الاستثمارات بغرض الحصول على عائد حيث خصص لهما حساب واحد في الميزانية ( ح/استثمارات مالية ) لان الاستثمارات تمثل أحد الأصول التى ترتب حقوقاً مالية للوحدة ، وهذا يختلف عن قواعد الافصاح المتعارف عليها والتى تنص على ضرورة الفصل بين الاستثمارات في الشركات التابعة والاستثمارات العادية حيث تدرج الأولى ضمن الأصول الثابتة للوحدة في حين أن الثانية تدرج ضمن الأصول المتداولة . ومن ناحية أخرى ينص النظام المحاسبى الموحد على ضرورة الافصاح عن الاعتمادات المستندية حسب الغرض منها ، ومن ثم يتم الفصل بين الاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة والاعتمادات المستندية لشراء بضائع ، حيث تدرج الأولى ضمن الأصول الثابتة ( مشروعات تحت التنفيذ ) ، وتدرج الثانية ضمن حسابات المخزون .

٧ - من حيث الالتزام ، يعتبر النموذج الوارد بالنظام المحاسبى الموحد للميزانية ، القمط الذى يستخدم لاعداد تلك القائمة وعلى الوحدة الالتزام بما جاء به

ضمانا للافصاح السليم وتحقيقا لأغراض المرجوه من اعداد تلك القائمة سواء على المستوى القومى أو مستوى الوحدة . ومن النقاط الواجب ملاحظتها فى النموذج الوارد بالنظام للميزانية ، أنه يتضمن خانة لأرقام الحسابات وفقا للدليل المحاسبى ، وكذلك أرقام المقارنة عن العام الماضى .

وبعد أن استعرضنا الخصائص المميزة لقائمة المركز المالى للوحدة ( الميزانية ) والقواعد التى تقوم عليها تلك الخصائص ، يجدر بنا أن نورد على الصفحات التالية نمودجا للميزانية كما ورد بالنظام المحاسبى الموحد ، يتخذ كمرشد عند اعداد تلك القائمة .

وفيما يلى الميزانية طبقا للنموذج الوارد بالنظام المحاسبى الموحد :

الموازنة

في .....

الرقم المقدارة جيبه	الدليل المحسبي		الرقم المقدارة جيبه	الدليل المحسبي	الأصول	جيبه	جيبه	جيبه
٢١١	رأس مال عمليك	-	١١١	أرضي	-	-	-	-
٢١٢	مساهمة الحكومة ( تسدد )	-	١١٢	سائل وإشادات ومزاني ومزك	-	-	-	-
		-	١١٣	آلات ومعدات	-	-	-	-
	الإحصائيات والمخاض المرحل		١١٤	رسائل نقل واتصال	-	-	-	-
٢٢١	احصائي قانون	-	١١٥	عدد وأدوات	-	-	-	-
٢٢٢	احصائي يستقر في سجلات	-	١١٦	آلات ومعدات مكتبي	-	-	-	-
	حكومية		١١٧	الزيرة الحكومية والمالية	-	-	-	-
	احصائي تحمل المشروعات	-	١١٨	تقانات إدارية موزعة	-	-	-	-
٢٢٣	الاستشارية للمصنفات							
٢٢٤	والفرصيات							
٢٢٥	احصائي عام	-	١٢١	مدرجات تحت الطلب	-	-	-	-
	احصائي سداد مساهمة	-	١٢٢	تكوين علمي	-	-	-	-
٢٢٦	الحكومة	-		العقار استشاري	-	-	-	-
٢٢٧	احصائي ارتفاع أسعار الأقمشة	-			-	-	-	-
٢٢٨	احصائيات أخرى	-			-	-	-	-
	فائض مرحل	-			-	-	-	-

تابع الميزانية

أرقام المصارف المصارف	البيان	أرقام المصارف المصارف	البيان	أرقام المصارف المصارف	البيان	أرقام المصارف المصارف	البيان	أرقام المصارف المصارف	البيان
٢٣١	المخصصات	١٣١١	القرض	١٣١١	مصارف	-	-	-	-
٢٣٢	مخصص الامتلاك	١٣١٢	مصارف	١٣١٢	مصارف	-	-	-	-
٢٣٣	مخصص الضرائب المتأخر عليها	١٣١٣	مصارف	١٣١٣	مصارف	-	-	-	-
٢٣٤	مخصص الديون المدفوعة في مصارفها	١٣١٤	مصارف	١٣١٤	مصارف	-	-	-	-
٢٣٥	مخصصات أخرى	١٣١٥	مصارف	١٣١٥	مصارف	-	-	-	-
٢٤١	قرض طيلة الأجل	١٣١٦	مصارف	١٣١٦	مصارف	-	-	-	-
٢٤٢	قرض على طيلة الأجل	١٣١٧	مصارف	١٣١٧	مصارف	-	-	-	-
٢٤٣	قرض خارجة طيلة الأجل	١٣١٨	مصارف	١٣١٨	مصارف	-	-	-	-
٢٥١	مصارف دائمة	١٣١٩	مصارف	١٣١٩	مصارف	-	-	-	-
٢٥٢	مصارف على المكشوف	١٣٢٠	مصارف	١٣٢٠	مصارف	-	-	-	-
٢٥٣	قرض قصيرة الأجل بمصارف جاري دائر مقابل مصارف مستترة	١٣٢١	مصارف	١٣٢١	مصارف	-	-	-	-







## أسئلة وتمارين على الباب الرابع

### أولاً : الأسئلة :

١ - هل توافق أو لا توافق على العبارات التالية مع إبداء السبب باختصار :

أ - لم يستخدم النظام المحاسبي الموحد التبويب التقليدي لعناصر الأصول وعناصر الخصوم عند إعداد الميزانية .

ب - نص النظام المحاسبي الموحد على ضرورة إعداد مجموعة من الحسابات والقوائم الختامية تتضمن نوعين ، الأول منها يمثل الحسابات والقوائم الختامية التقليدية ، والثاني يمثل مجموعة من الحسابات والقوائم الختامية المستحدثة .

ج - يهدف ح/ العمليات الجارية توفير قدر من المعلومات لخدمة كل من محاسب الوحدة وأهداف المحاسب القومي .

د - تستهدف المرحلة الأولى من ح/ العمليات الجارية بيان الفائض القابل للتوزيع (أو العجز الجاري) وتهدف المرحلة الثانية من ح/ العمليات الجارية بيان فائض أو عجز العمليات الجارية .

هـ - لقد تضمن النظام المحاسبي الموحد بعض القواعد الخاصة بإعداد الميزانية والإفصاح عن المركز الحالي والتي تختلف إلى حد كبير عن قواعد الإفصاح المتعارف عليها .

و - استحدثت نموذج الميزانية الوارد بالنظام المحاسبي الموحد ، بعض الحسابات التي تعبر عن الطبيعة المميزة للفكر المحاسبي السائد في وحدات القطاع العام .

٢ - «عل الرغم من اختلاف عدد ومكونات الحسابات والقوائم الختامية وفقاً للنظام المحاسبي الموحد، فإن إعداد تلك الحسابات والقوائم يتطلب تطبيق نفس القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تطبق في وحدات القطاع الخاص».

علق على هذه العبارة.

٣ - «إن الربط بين حسابات الوحدة في نهاية الفترة وحسابات الدخل القومي يتم من خلال مجموعة من الحسابات والقوائم الختامية نص على ضرورة إعدادها النظام المحاسبي الموحد».

اشرح هذه العبارة مبنياً طبيعة هذه الحسابات والقوائم، وكيفية إعدادها وأهم ما تتضمنه من قواعد الإفصاح بغية الربط بين حسابات الوحدة وحسابات الدخل القومي.

## ثانياً : التمارين :

### التمرين الأول :

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات إحدى شركات القطاع العام عن السنة المنتهية في ١٩٨٥/٦/٣٠ .

فائض العمليات الجارية	؟
إيجارات دائنة	١٧٠٠٠ جنية
عوائد المباني	٦٠٠ جنية
إيرادات متنوعة	٩٠٠٠ جنية
الفائض القابل للتوزيع	١٢٧٠٠٠ جنية
خسائر رأسمالية	٦٠٠٠ جنية
ديون معدومة	٣٠٠٠ جنية

فإذا علمت أن :

١ — تبلغ قيمة الأراضي والمباني المملوكة للشركة ٣٠٠٠٠٠ جنية ( قيمة الأراضي ١٠٠٠٠٠ جنية ) ويحتسب اهلاك المباني بمعدل ٨٪ ، وتبلغ نسبة العوائد ١٠٪ سنوياً .

٢ — يبلغ رأس المال المملوك ١٢٠٠٠٠٠ ، الاحتياطيات ٤٨٠٠٠٠٠ ( تتضمن احتياطي شراء سندات حكومية ١٨٠٠٠٠ جنية ) والفائض غير الموزع ١٠٠٠٠٠ جنية والمخصصات ٢١٠٠٠٠ جنية ، والقروض طويلة الأجل ٤٦٠٠٠٠ جنية ، والتسهيلات الائتمانية تمويل التوسعات ٧٠٠٠٠ جنية ، والقروض قصيرة الأجل ١٦٠٠٠ جنية . علماً بأن معدل الفائدة المحدد بمعرفة وزارة المالية ٥٪ .

٣ — بلغت قيمة الإيجارات الفعلية المدفوعة ١١٠٠٠ جنية ، والفوائد الفعلية المدفوعة ١٠٠٠٠٠ جنية .

٤ — بلغ مخزون آخر المدة من الانتاج التام ٣٠٠٠٠ وحدة ، ( متوسط تكلفة الوحدة ١٠ جنيه ) ومخزون آخر المدة من الانتاج التام ٢٠٠٠٠ وحدة ( متوسط تكلفة الوحدة ١٥ جنيه ) ويبلغ متوسط سعر البيع أول وآخر المدة ٢٥ جنيه ، وبلغت قيمة المستلزمات السلعية ١٠٠٠٠٠ جنيه .

### والمطلوب :

لتصوير المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في ١٩٨٥/٦/٣٠ .

### التمرين الثاني :

فيما يلي الأرصدة المستخرجة من سجلات إحدى شركات القطاع العام في ١٩٨٥/٦/٣٠ .

### أولاً : الاستخدامات بالجنيحات :

١١٠٠٠ أجور نقدية — ١٠٠٠٠ مزايا عينية ، ٤٠٠٠ تأمينات اجتماعية ، ٤٠٠٠ رسوم انتاج ، ٤٠٠٠ اهلاك مباني ، ٢٠٦٠٠٠ مستلزمات سلعية ، ٤٠٠٠٠ مستلزمات خدمية ، ١٦٠٠٠٠ اهلاك آلات ، ١٢٠٠٠ ايجازات فعلية ، ٨٠٠٠ فوائد عملية ، ١٦٠٠٠ فوائد خارجية ، ٢٠٠٠ تبرعات ، ٢٤٠٠٠ خسائر رأسمالية ، ٥٠٠٠ تمويضات وغرامات ، ٢٥٠٠٠ ضرائب عقارية ، ٣٠٠٠ مصروفات سنوات سابقة .

### ثانياً : الموارد بالجنيحات :

١٠٠٠٠٠٠ صافي مبيعات انتاج تام ، ١٢٠٠٠ اعانات تصدير ، ٦٠٠٠٠ ايرادات أوراق مالية ، ٨٠٠٠ اعانات انتاج ، ٣٠٠٠٠ فوائد دائنة ، ٨٠٠٠ ايجاز دائن ، ٢٠٠٠ ايرادات سنوات سابقة ، ٢٠٠٠ أرباح رأسمالية .

فاذا علمت ان :

١ — بلغت الرسوم الجمركية على مخزون أول المدة من الانتاج التام ١٢٠٠٠

جنيه ، ورسوم الواردات ١٨٠٠٠ جنيه ، بينما بلغت الرسوم على مخزون آخر المدة ٢٤٠٠٠ جنيه .

٢ — تبلغ القيمة الاجمالية للعقار المملوك والتي تزاول الشركة فيه أعمالها ٣٨٠٠٠ جنيه .

٣ — تبلغ الفوائد المحسوبة على رأس المال المستثمر ٣٠٠٠٠ جنيه .

٤ — بلغت الزيادة في تكلفة مخزون الانتاج غير التام آخر المدة عن تكلفة مخزون الانتاج غير التام أول المدة ٨٠٠٠ جنيه .

٥ — كانت بيانات الانتاج التام كما يلي :

الوحدة	متوسط تكلفة الوحدة	وحدات	متوسط تكلفة الوحدة
أول المدة	١٨	١٠٠٠٠	٤٢
آخر المدة	١٨	١٢٠٠٠	٣٦

٦ — قامت الشركة بتصنيع بعض الأصول الثابتة داخل ورشها وبلغ نصيب هذه الأصول من الاستخدامات المختلفة ٣٢٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

تصوير المرحلتين الأولى والثانية من حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في ١٩٨٥/٦/٣٠ .

المهمين الثالث :

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من سجلات إحدى شركات القطاع العام في ١٩٨٥/٦/٣٠ ( بالجنهيات ) :

اجمالي مبيعات انتاج تام ١٠٤٥٠٠٠ ، أجور نقدية ٩٠٠٠٠ ، مزايا عينية ٤٠٠٠٠ جنيه ، تأمينات اجتماعية ٥٠٠٠٠ جنيه ، مستلزمات سلعية ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، تغير في مخزون الانتاج التام بالتكلفة ٤٥٠٠٠ ( دائن ) ، تغير في مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ٣٠٠٠٠ ( دائن ) ، فرق تقويم التغير في

محزون الانتاج التام ١٢٠٠٠ (ح/٤١٣ مدين) ، مشغولات داخلية تامة  
بالتكلفة ١٥٠٠٠ ، اعانات ٩٠٠٠٠ جنيه ، فوائد فعلية ٧٠٠٠٠ منها  
٤٠٠٠٠ خارجية ، ايجارات فعلية ١٤٠٠٠ جنيه ، اهلاك مبانى ٣٧٠٠٠  
جنيه ، مصروفات جارية تخصيصية مستحقة ١٩٤٠٠ جنيه ، ايرادات جارية  
تخصيصية مستحقة ٣٢٧٠٠ جنيه ، مستلزمات خدمية ١٠٠٠٠٠ جنيه .

فإذا علمت ان :

١ — يبلغ رأس المال المستثمر ١٩٠٠٠٠٠ منها ٩٠٠٠٠٠٠ أراضي ومبانى ،  
ويحدد معدل الفائدة الذى قرره وزارة المالية بمعدل ٥٪ سنويا ، وتبلغ  
قيمة المبانى ٥٠٠٠٠٠٠ ولم تربط العوائد على المبانى بعد .

٢ — اعتبرت الشركة كل من الخدمات المباعة وايرادات التشغيل للغير من  
مكونات المبيعات وتبلغ قيمتهما ١٥٠٠٠ ، ٣٠٠٠٠ جنيه على التوالى .

٣ — تمتلك الشركة ثلاثة مجموعات من الآلات ، الأولى مشتراه جديدة من  
أمريكا وتبلغ تكلفتها ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، والثانية مشتراه مستعملة من  
اليابان تكلفتها ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، والثالثة مهلكة دفعتها وتبلغ تكلفتها  
٨٠٠٠٠ وقد سبق شراؤها جديدة وقد عملت المجموعة الأولى وردية  
واحدة عن النصف الأول من العام ولورديتين عن النصف الثانى من  
العام ، أما المجموعة الثانية عملت خلال الثلاثة شهور الأولى وردية  
واحدة ثم توقفت فى الشهر الرابع ثم عملت لنهاية السنة بمعدل ورديتين .  
وعملت المجموعة الثالثة وردية واحدة خلال النصف الأول من العام ،  
وورديتين خلال النصف الثانى من العام .

ويبلغ معدل اهلاك آلات لوردية واحدة ١٠٪ ، ولورديتين ١٥٪ ، ولثلاث  
ورديات ٢٥٪ .

والمطلوب :

تصوير المرحلة الأولى من حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى  
١٩٨٥/٦/٣٠ وفقا لمقتضيات النظام المحاسبى الموحد .

## المهمين الرابع :

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى شركات القطاع العام في ٨٥/٦/٣٠ بعض اجراء مجموعة من التسويات الجردية ( بالجنهيات ) :

أجور نقدية ١٩٣٠٠٠ ، مزايا عينية ٧٣٥٠٠ ، تأمينات اجتماعية ٢٣٠٠٠ جنيه ، مستلزمات سلعية ٥٦٠٠٠ جنيه ، مستلزمات خدمية ٣٢٠٠٠ جنيه ، مشتريات بضائع بغرض البيع ٢٤٠٠٠٠ ، اهلاك المباني ٣٢٠٠٠ جنيه ، اهلاك أثاث ٢٦٠٠٠ جنيه ، اهلاك سيارات ١٧٠٠٠ ، الايجار الفعل ٢٥٠٠٠ جنيه ، صافي مبيعات بضائع بغرض البيع ٨٣٧٠٠٠ جنيه ، خدمات مباءة ٢٧٠٠٠ جنيه ، اعانات تصدير ٩٨٠٠٠ منها ٥٠٪ اعانات انتاج ، فوائد دائنة ٥٨٠٠٠ ، فوائد محليه ٨٠٠٠ جنيه ، تعويضات وغرامات ٤٢٠٠ جنيه ، خسائر رأسمالية ٤٠٠٠ ، أرباح رأسمالية ١٧٠٠٠ جنيه ، ضرائب عقارية ٧٥٠٠ ، إيرادات الأوراق المالية ٢٣٠٠٠ جنيه ، ضرائب دخلية ٦٢٠٠ جنيه .

فإذا علمت ان :

١ — مبيعات الأسبوع الأخير من عام ١٩٨٥ لم تسجل بعد في الدفاتر ، وكانت مباءة لعملاء قطاع خاص . وبلغت قيمة تلك المبيعات ٥٠٠٠٠ جنيه .

٢ — اشتراكات العاملين في المزايا العينية والتي لم تحصل بعد قيمتها ١٣٢٠٠ جنيه ولم تسجل بالدفاتر .

٣ — بلغت قيمة مخزون آخر المدة من البضائع بغرض البيع ٣٠٠٠٠٠ جنيه بالتكلفة ، ٤٥٠٠٠٠ جنيه بسعر البيع . بينما بلغ قيمة المخزون أول المدة من بضائع بغرض البيع ٢٨٠٠٠٠ جنيه بالتكلفة ، ٥٢٠٠٠٠ جنيه بسعر البيع .

٤ — مجموع الأصول الثابتة ٦٢٥٠٠٠ جنيه ، ولخصوم المتداولة ٢٧٥٠٠٠ جنيه ، ومجموع الأصول المتداولة ٥٢٥٠٠٠ جنيه ، واحتياطي شراء

السندات الحكومية ١٣٠٠٠٠ جنيه ، والتسهيلات الائتمانية المستخدمة  
في توسعات ٧٥٠٠٠ جنيه ، ومعدل الفائدة المحدد بواسطة وزارة  
المالية ٦٪ .

٥ — القيمة التجارية للمباني المملوكة ٧٥٠٠٠ جنيه ، معدل اهلاك  
المباني ١٠٪ .

المطلوب :

تصوير المرحلة الأولى من حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في  
١٩٨٥/٦/٣٠ .

المهمين الخامس :

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى شركات القطاع العام في  
١٩٨٥/٦/٣٠ . ( بالجنهات ) :

أولاً : الاستخدامات :

أجور نقدية ١٩٣٠٠٠ ، مزايا عينية ٧٥٣٠٠ ، تأمينات اجتماعية  
٣٢٠٠٠ ، مستلزمات سلمية ٦٥٠٠٠ ، مستلزمات خدمية ٢٣٠٠٠ ،  
مشتريات بضائع بغرض البيع ٤٢٠٠٠٠ ، اهلاك مباني ٣٢٠٠٠ ، اهلاك  
سيارات ١٥٠٠٠ ، اهلاك أثاث ١٦٠٠٠ ، ايجارات فعلية ٢٢٠٠٠ ، فوائد  
عملية ١٦٠٠٠ ، تعويضات وغرامات ٩٠٠٠ ، خسائر رأسمالية ٢٥٠٠ ،  
ضرائب عقارية ٧٥٠٠ ، ضرائب دخلية ٤٨٠٠ .

ثانياً الموارد :

صافي مبيعات بضائع بغرض البيع ٧٣٨٠٠٠ ، خدمات مباعه ٧٢٠٠٠ ،  
إعانات تصدير ٩٨٠٠٠ ، فوائد دائنة ٨٥٠٠٠ ، أرباح رأسمالية ١٧٠٠٠ ،  
إيرادات أوراق مالية ١٥٠٠٠ .

فإذا علمت ان :

١ — مبيعات الأسبوع الأخير من شهر يونيه ٨٥ لم تسجل بعد في الدفاتر



وتبلغ قيمة هذه المبيعات ٥٢٠٠٠ جنيه ( تسليم محل المشتري ) وتتضمن مصاريف نقل المبيعات وقلدها ٥٠٠٠ جنيه علماً بأن هذه المبيعات كانت لعملاء من القطاع العام وان نقل المبيعات يتم بواسطة سيارات الشركة .

٢ — بيانات مخزون البضائع بفرض البيع كانت كالآتي :

سعر بيع	تكلفة		
٤٠	٢٠	مخزون أول المدة	١٥٠٠٠ وحدة
٣١	١٨	مخزون آخر المدة	٢٠٠٠٠ وحدة

٣ — اشتراكات العاملين في المزايا العينية والواجب تحصيلها نقداً ولم تحصل بعد ولم تقيد بالدفاتر ١٢٣٠٠ جنيه

٤ — القيمة الاجبارية للمباني المملوكة ٧٥٠٠٠ جنيه ، معدل اهلاك المباني ١٠٪ .

٥ — بلغ مجموع الأصول الثابتة ٦٢٥٠٠٠ جنيه بينما بلغ مجموع الأصول المتداولة ٥٢٥٠٠٠ جنيه ( تتضمن احتياطي شراء سندات حكومية ١٣٠٠٠٠ ) ، خصوم متداولة ٢٧٥٠٠٠ جنيه ( تتضمن تسهيلات ائتمانية تمهول توسعات ٧٥٠٠٠ ) علماً بأن معدل الفائدة المحدد بواسطة وزارة المالية ٨٪ .

المطلوب :

تصوير المرحلة الأولى من ح/العمليات الجارية عن السنة المنتهية في ١٩٨٥/٦/٣٠ .

التمرين السادس :

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى شركات القطاع العام في ١٩٨٥/٦/٣٠ بعد اجراء بعض التسويات الجردية :

## أولاً : الاستخدامات :

أجور نقدية ٧٥٠٠٠ جنيه ، مزايا عينية ٣٠٠٠٠ جنيه ، مساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية ١٨٠٠٠ جنيه ، مستلزمات سلعية ١٧٥٠٠٠ جنيه ، مستلزمات خدمية ١٣٠٠٠ جنيه ، رسوم انتاج ٦٠٠٠ جنيه ، اهلاك مبانى ٥٠٠٠ جنيه ، اهلاك وسائل نقل وانتقال ٢٠٠٠٠ ، اهلاك آلات ٢٥٠٠٠ ، ايجارات فعلية ١٨٠٠٠ جنيه ، فوائد عملية ٧٠٠٠ جنيه ، تبرعات ١٠٠٠٠ جنيه ، مخصصات اخرى بخلاف اهلاك ٢٣٠٠٠ جنيه ، ضرائب عقارية ١٠٠٠ جنيه ، ضرائب دخلية ١٨٠٠٠ جنيه .

## ثانياً الموارد :

اجمالى مبيعات انتاج تام ٣١٥٠٠٠ جنيه ، تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ١٠٠٠٠ جنيه مدين ، مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ٦٠٠٠ جنيه ، اعانات انتاج ٨٠٠٠ جنيه ، ايجارات دائنة ١٢٠٠٠ جنيه .

فإذا علمت ان :

١ — تم بيع آلة في ١٩٨٥/٥/١ بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه تكلفتها ٢٢٠٠٠ جنيه ومخصص اهلاكها حتى ٨٤/٧/١ ٩٠٠٠ جنيه عملت من بداية السنة حتى ٨٥/٣/٢٢ ورتبتين (١٢٪) ثم توقفت لأعمال الصيانة ثم عملت مرة أخرى من ٨٥/٤/١ حتى تاريخ البيع ورتبة واحدة (١٠٪) ولم تثبت هذه العملية بالكامل في الدفاتر .

٢ — بلغت الأصول الثابتة ٦٠٠٠٠٠ جنيه والأصول المتداولة ١٥٠٠٠٠ جنيه وقروض قصيرة الأجل ١٢٠٠٠٠ جنيه استخدم منها في تمويل توسعات الشركة ٢٠٠٠٠ جنيه وان نسبة اهلاك المبانى ٥٪ واحتياطي شراء سندات حكومية ٥٠٠٠٠ جنيه وان العوائد على المبانى محسوبة بنسبة ١٠٪ سنوياً .

٣ — تشمل المستلزمات الخدمية ، مصارف دعابة ونشر واعلانات بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه مسجلة لجهاز التلفزيون عن اعلانات تغطي ثلاث شهور من ٨٥/٦/١ حتى ١٩٨٥/٩/١ .

٤ — يبلغ الأيجار الشهري للمباني المستأجرة ٢٠٠٠ جنيه .  
٥ — تبلغ الرسوم الجمركية على المخزون أول المدة من المستلزمات السلعية ٢٠٠٠٠ جنيه وعلى الواردات خلال السنة ٧٠٠٠٠ جنيه وعلى رصيد آخر المدة ٤٠٠٠٠ جنيه .

٦ — بلغت قيمة الهدايا والعينات ١٥٠٠٠ جنيه ومردودات المبيعات من سنوات سابقة ٢٠٠٠٠ جنيه ، كما تشمل المبيعات قيمة مصاريف نقل مؤداه للعملاء بسيارات الشركة ١٠٠٠٠ جنيه ، كما بلغ الخصم النقدي الممنوح للعملاء ٨٠٠٠ جنيه .

#### ٧ — بشأن مخزون الانتاج التام :

عدد وحدات مخزون أول المدة ٦٠٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ١٢ جنيه، سربيع ٢٠ جنيه للوحدة  
عدد وحدات مخزون آخر المدة ٨٠٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ١٥ جنيه، سربيع ٢٢ جنيه للوحدة

#### والمطلوب :

(١) اجراء قيود اليومية اللازمة لاجراء التسويات الضرورية .  
(٢) تصوير حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في ١٩٨٥/٦/٣٠

#### التميز السابع :

فيما يلي الأرصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام في ١٩٨٥/٦/٣٠ ( بالجنيهات ) .

#### أرصدة مدينة :

أجور نقدية ١٢٠٠٠٠ جنيه ، مزايا عينية ٣٥٠٠٠ ، تأمينات اجتماعية ٢٢٠٠٠ ، مستلزمات سلمية ٧٠٠٠٠ ، مستلزمات خدمية ٣٠٠٠٠ ، مستلزمات بضائع بغرض البيع ٢٢٠٠٠٠ جنيه ، رسوم انتاج ٣٠٠٠ ، حصيلة الخزنة ٢٠٠٠ ، اهلاك نفقات ايرادية مؤجلة ٨٠٠٠ ، اهلاك اثاث ومعدات ٥٠٠٠ ، ايجارات فعلية ١٨٢٠٠ جنيه ، فوائد خارجية ٣٠٠٠٠ جنيه ، خسائر رأسمالية ١٢٠٠٠ ، اعانات للغير ٨٠٠٠ ، ضرائب عقارية ٥٠٠

جنيه ، ضرائب دخلية ٢٠٠٠ جنيه ، إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة  
٢٥٠٠٠ جنيه .

### أرصدة دائنة :

صافي مبيعات بضائع بفرض البيع ٤٥٠٠٠٠ ، إيرادات تشغيل للغير  
٦٠٠٠ ، اعانات إنتاج ١٥٠٠٠ ، اعانات تصدير ٣٠٠٠٠ ، فوائد دائنة  
١٤٠٠٠ ، تعويضات وغرامات ٨٠٠٠ ، مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة  
٥٠٠٠ جنيه .

### فإذا علمت ان :

١ — ان مخزون أول المدة من البضائع ٢٠٠٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ٩ جنيه  
وسعر بيع ١٥ جنيه وان مخزون آخر المدة ٨٠٠٠ وحدة ، تكلفة الوحدة  
١٠ جنيه وسعر بيع الوحدة ١٦ جنيه .

٢ — وردت فاتورة بقيمة الأغذية التي تقدم للعاملين بمبلغ ٢٣٠٠٠ جنيه يبلغ  
نصيب العاملين فيها ٦٠٠٠ جنيه لم تحصل منهم بعد ، كما لم تثبت هذه  
الفاتورة في الدفاتر بعد .

٣ — تبين نتيجة الجرد وجود زيادة في مخازن قطع الغيار بلغت قيمتها ١٦٠٠٠  
جنيه وقد اتضح أن فاتورة مشتريات قطع غيار بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه لم  
تثبت بعد ، كما تبين ان مستند صرف بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه لم ترسل كميته  
الى الأقسام واعتمد ٦٠٪ من المتبقى هذا العام والباقي للعام التالى .

### ٤ — تمتلك الشركة ثلاث مجموعات من الآلات

١ — المجموعة الأولى تكلفتها ٨٠٠٠٠ جنيه مشتراه مستعملة من ألمانيا  
منذ ٣ سنوات مخصص اهلاؤها ٢٦٠٠٠ جنيه ، عملت  
النصف الأول وورديتين والنصف الآخر ثلاث وورديات .

ب — المجموعة الثانية تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنيه مشتراه جديدة من شركة  
متخصصة فى بيع هذا النوع من السوق المحل عملت الأربع

شهور الأولى ودرتين وتوقفت ثم عملت الأربع شهور الأخيرة بمعدل ودية واحدة .

ج - المجموعة الثالثة : تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه ومخصص اهلاكلها ٢٠٠٠٠ مشتراه مستعملة منذ ١٠ سنوات وقد عملت الثانية شهور الأولى ودرتين .  
علماً بأن معدل اهلاكل ودية واحدة ٨٪ ، ودرتين ١٠٪ ، ثلاث وديات ١٥٪ .

٥ - تمتلك الشركة عقار قيمته ٢٠٠٠٠٠ جنيه تمثل المباني ٦٠٪ ، يمتلك بمعدل ٣٪ ولم تربط عليه الضرائب بعد .

٦ - يبلغ رأس المال المستثمر ٨٠٠٠٠٠ جنيه يتضمن ١٠٠٠٠٠ احتياطي شراء سندات حكومية ١٥٠٠٠٠ خصائر مرحلة ويبلغ معدل الضريبة المحدد بواسطة وزارة المالية ٨٪ .

٧ - الرسوم الجمركية على المستلزمات أول المدة ٦٠٠٠ جنيه وعلى الواردات ١٤٠٠٠ جنيه ونصيب المستلزمات آخر المدة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه .

**والمطلوب :**

تصور حساب العمليات الجارية عن السنة المالية المنتهية في ١٩٨٥/٦/٣٠ .

**لتعريف الثامن :**

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى شركات القطاع لعام الصناعية في ٣٠ / ٦ / ١٩٨٦ وذلك بعد إجراء بعض التسويات لجردية :

**أولاً : الأرصدة المدينة (بالجنيهات) :**

١٧٥٠٠٠ أجور نقدية ، ٦٥٠٠٠ مزايا عينية ، ٤٠٠٠٠ مساهمة الوحدة في التأمينات ، ٢٩٠٠٠٠ مستلزمات سلعية (استخدامات) ، ٥٨٠٠٠

مستلزمات خدمية، ٤٠٠٠٠٠ أراضى، ٧٠٠٠٠٠ مباني وإنشاءات، ٢٦٠٠٠ إيجارات فعلية، ٦٠٠٠٠ مشروعات تحت التنفيذ - إنفاق استثماري، ٢٥٠٠٠ فوائد محلية، ١٥٠٠٠ فوائد خارجية، ٥٠٠٠ ديون معلومة، ٩٠٠٠ مستلزمات سلعية (مخازن)، ١٤٠٠٠٠ أثاث، ٣٠٠٠٠٠ آلات ومعدات.

### ثانياً: الأرصدة الدائنة (بالجنهات) :

٩٥٠٠٠٠ صافي مبيعات إنتاج تام، ٢٩٠٠٠٠ إعانات إنتاج، ٢٠٠٠٠ إيرادات أوراق مالية، ١٦٠٠٠٠ أرباح رأسمالية، ٤٥٠٠٠ فوائد دائنة، ٦٠٠٠ مخصصات أخرى (صيانة)، ١٥٠٠٠٠ مخصص إهلاك آلات ومعدات.

فإذا علمت أن :

١ - أظهر الجرد الفعلي في نهاية السنة المالية لمخزن المستلزمات السلعية وجود رصيد فعلي بمبلغ ٩٥٠٠ جنيه، وقد اتضح أن ذلك يرجع إلى طبيعة السلعة وفروق الأوزان.

٢ - لم تتضمن المزايا العينية ما تتحمله الشركة في مقابل نقل العاملين بواسطة سيارات الشركة. وقد بلغت إجمالي التكاليف السنوية لنقل العاملين بواسطة سيارات الشركة ١٨٠٠٠ جنيه في حين بلغت مساهمة العاملين في تغطية هذه التكاليف ٨٠٠٠ جنيه تسدد عن طريق أقساط شهرية.

٣ - تتضمن المستلزمات الخدمية مصروفات صيانة فعلية عن السنة قلوها ٨٠٠٠ جنيه في حين يبلغ القسط السنوي المقدر لمصروفات الصيانة ٥٠٠٠ جنيه سنوياً.

٤ - يبلغ رأس المال المستثمر ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه ويتضمن احتياطي مستثمر في سندات حكومية بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه، وقد اتضح أن معدل الفائدة الذي قرره وزارة المالية يبلغ ٦٪ سنوياً.

٥ - تقدر القيمة الإيجارية للمباني المملوكة للشركة بواقع سبعة أمثال

الضريبة والتي بلغت ٦٠٠٠ جنيه عن العام الحالي .

٦ - اتضح أن تكلفة المخزون من الإنتاج غير التام أول المدة ٩٠٠٠ جنيه ، وآخر المدة ٤٠٠٠ جنيه . في حين بلغت تكلفة المخزون من الإنتاج التام أول المدة ١٠٠٠٠ جنيه وآخر المدة ٢٢٠٠٠ جنيه . وقد أوضحت سجلات المخزون وكشوف الجرد أن مخزون الإنتاج التام أول المدة يتكون من ٢٠٠٠ وحدة ومتوسط سعر بيع الوحدة ٧ جنيه في حين بلغ المخزون من الإنتاج التام آخر المدة ٤٠٠٠ وحدة بمتوسط سعر بيع للوحدة ٨ جنيه .

٧ - اتضح أن المعدلات السنوية لإهلاك الأصول الثابتة كما حددها النظام هي كما يلي :

٥٪ مباني وإنشاءات ، ٦٪ أثاث ومعدات مكاتب ، ١٢٪ آلات ومعدات تعمل وردية واحدة ، ١٦٪ آلات ومعدات تعمل ورديتين ، ٢٤٪ آلات ومعدات تعمل ثلاث ورديات . وقد أوضح سجل الآلات ، أن آلات الشركة تتكون من مجموعتين على النحو التالي :

**المجموعة الأولى :** آلات مشتاة جديدة من سويسرا من عدة سنوات بمبلغ ١٨٠٠٠٠ جنيه ونصيبها من مخصص الإهلاك في بداية العام ٨٠٠٠٠ جنيه ، وقد عملت بصورة منتظمة ورديتين من الفترة ابتداء من ١ / ٧ / ١٩٨٥ حتى ٣١ / ٥ / ١٩٨٦ ، ثم توقفت لإجراء بعض التصليحات بها حتى تاريخ نهاية السنة المالية .

**المجموعة الثانية :** آلات مشتاة مستعملة من السوق المحلي من عدة سنوات وقد عملت وردية واحدة من بداية السنة المالية وحتى ٢٥ / ٨ / ١٩٨٥ ثم توقفت لإجراء بعض التصليحات ثم عادت للعمل ثانية ورديتين من ٣ / ١ / ١٩٨٦ حتى ٣١ / ٣ / ١٩٨٦ ثم بيعت في أول إبريل ١٩٨٦ .

**والمطلوب :**

تصوير حد/ العمليات الجارية للشركة عن السنة المنتهية في ٣٠ / ٦ / ١٩٨٦ وذلك بعد إجراء التسويات اللازمة .

## التمرين التاسع :

فيما يلي الأرصدة الظاهرة بدفاتر إحدى شركات القطاع العام بعد إعداد ح/ العمليات الجارية وذلك في ٣٠ / ٦ / ١٩٨٧ (الأرصدة بالجنهات) :

### الأرصدة المدينة :

٨٠٠٠٠٠ أراضي، ٦٠٠٠٠٠ مباني وإنشاءات، ٥٠٠٠٠٠ آلات ومعدات، ١٨٠٠٠٠ مخزون - خامات، ٢٠٠٠٠ مخزون قطع غيار ومهمات، ١٨٠٠٠٠ مخزون إنتاج تام، ٥٠٠٠٠ بضائع لدى الغير، ١٥٠٠٠ اقراض طويل الأجل، ٦٥٠٠٠ عملاء، ١٠٠٠٠ أوراق قبض، ١٢٠٠٠ نقدية بالصندوق، ١٨٠٠٠ نقدية بالبنك جاري، ٤٠٠٠٠ استثمارات في سندات حكومية، ١٠٠٠٠ نفقات إيرادية مؤجلة.

### الأرصدة الدائنة :

١٤٠٠٠٠٠ رأس مال مملوك، ٣٠٠٠٠٠٠ مساهمة الحكومة (تسد)، ٢٠٠٠٠٠ مخصصات إهلاك أصول ثابتة (ما عدا أراضي)، ٨٠٠٠ مخصص الضرائب المتنازع عنها، ٢٠٠٠ مخصص الديون المشكوك فيها، ١٠٠٠٠٠ احتياطي قانوني، ٤٠٠٠٠ احتياطي يستثمر في سندات حكومية، ٦٠٠٠٠ احتياطي عام، ٣٢٠٠٠ احتياطي ارتفاع أسعار الأصول، ٥٨٠٠٠ احتياطي تجديدات وتوسيعات، ٧٠٠٠٠ موردين، ١٣٠٠٠٠ دائنوا التوزيعات، ٨٠٠٠٠ أجور مستحقة، ٢٠٠٠٠ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين.

### والمطلوب :

إعداد ميزانية الشركة في ٣٠ / ٦ / ١٩٨٧ وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد.



## تمارين مختارة من امتحانات كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

التمرين الأول : (من امتحانات دور مايو ١٩٨٦):

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى شركات القطاع العام في قطاع  
الغزل والنسيج خلال الفترة من أول يوليو ١٩٨٥ وحتى ٣١ ديسمبر ١٩٨٥ :

١ - في ١ / ٧ تعاقدت الشركة على شراء ٦ (ست) سيارات نقل من  
شركة النصر للسيارات تسليم ١ / ٩ / ١٩٨٥ ، ويبلغ سعر شراء السيارة  
الواحدة ٢٥٠٠٠ جنيه وقد تم سداد مقدم الثمن بشيك والذي يبلغ ٥٠٠٠ جنيه  
لكل سيارة .

٢ - في ١ / ٨ تم التعاقد مع إحدى الشركات بالولايات المتحدة  
الأمريكية على توريد ١٠ (عشرة) آلات ويبلغ سعر شراء الآلة الواحدة  
(فوب) مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه . وفي نفس اليوم تم فتح اعتماد مستندي لصالح  
المصدر بأمريكا لدى البنك الأهلي المصري لاستيراد تلك الآلات وقد بلغت  
مصاريف فتح الاعتماد التي خصمها البنك ١٥٠٠ جنيه .

٣ - في ٣ / ٩ تم استلام السيارات من شركة النصر للسيارات وتم سداد  
باقي القيمة بشيك .

٤ - في ١ / ١٠ تسلم البنك الأهلي مستندات شحن تلك الآلات من  
الولايات المتحدة الأمريكية ولقد قام البنك على الفور بتحويل قيمة تلك  
الآلات إلى المصدر بالولايات المتحدة الأمريكية .

٥ - في ١ / ١١ سددت الشركة مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه لمصلحة الجمارك  
كتأمين لسداد الرسوم الجمركية لحين التخليص على الآلات بعد وصولها .

٦- في ١/ ١٢ وصلت الآلات إلى ميناء الاسكندرية وقد بلغت مصاريف النقل والشحن من الولايات المتحدة الأمريكية إلى الاسكندرية ٦٠٠٠ جنيه، كما بلغت مصاريف التخليص على تلك الآلات ٢٥٠٠ جنيه وقد سددت جميعها بشيك .

وقد بلغت الرسوم الجمركية الفعلية لتلك الآلات ٥٧٠٠٠ جنيه وتم تسويتها مع مصلحة الجمارك .

٧- في ٣١/ ١٢ بدأت الشركة في استعمال ٥ (خمس) آلات من مجموع الآلات المستوردة وقد بلغت مصاريف تركيب تلك الآلات ١٢٠٠٠ جنيه سددت بشيك .

#### والمطلوب :

إثبات العمليات السابقة بدفاتر القطاع العام وفقاً لمقتضيات النظام المحاسبي الموحد .

#### التمرين الثاني : (من امتحانات دور أكتوبر ١٩٨٦) :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى شركات القطاع العام خلال شهر يناير ١٩٨٦ :

أولاً : بلغت المشتريات بشيكات من المستلزمات السلعية خلال الشهر مبلغ ١٨٠٠٠ جنيه، وقد تمت جميعها من شركات القطاع العام . وقد أوضحت تحليلات دفتر المشتريات أن هذه المشتريات تتضمن :

٦٠٠٠ جنيه خدمات، ٩٠٠٠ جنيه وقود، والباقي قطع غيار ومهمات .

وقد بلغت المردودات من قطع الغيار خلال الشهر مبلغ ٥٠٠ جنيه .

ثانياً : بلغت مشتريات الشركة خلال الشهر من الاستثمارات في الأوراق المالية مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه تفاصيلها كالآتي :

٥٠٠٠ جنيه سندات حكومية، ٦٠٠٠ جنيه أسهم شركات محلية،

٩٠٠٠ جنيه استثمارات أجنبية .

وقد تم خلال الشهر سداد قيمة السندات الحكومية والأسهم المحلية فقط.

ثالثاً: تسلمت الشركة خلال الشهر من الحكومة مساهمة نقدية تبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وذلك بمناسبة التوسعات التي تزعم الشركة إجراؤها. وقد تم الاتفاق على رد هذا المبلغ إلى الحكومة على ٥ أقساط سنوية ثابتة وبفائدة ٦٪ سنوياً.

رابعاً: قامت الشركة في بداية الشهر ببيع إحدى آلاتها بمبلغ ١٩٠٠٠ جنيه بشيك، وقد اتضح أن تكلفة هذه الآلة ١٥٠٠٠ جنيه ونصيبها من مخصص الإهلاك حتى بداية هذا العام ٥٠٠٠ جنيه وقسط الإهلاك من بداية العام حتى تاريخ البيع يبلغ ١٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

إجراء القيود الدفترية لتسجيل العمليات السابقة بدفاتر الشركة وفقاً لمقتضيات النظام المحاسبي الموحد خلال شهر يناير ١٩٨٦.

التمرين الثالث: (من امتحانات دور يناير ١٩٨٧):

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى شركات القطاع العام الصناعية خلال شهر يونيو ١٩٨٦:

أولاً: في ١ / ٦ / ١٩٨٦ تم تخريد إحدى آلات الشركة والتي تبلغ تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه ونصيبها من مخصص الإهلاك حتى ٣٠ / ٦ / ١٩٨٥ يبلغ ٣٠٠٠ جنيه، وقد بلغ قسط إهلاك هذه الآلة خلال هذا العام عن فترة التشغيل السابقة على التخريد (من بداية السنة المالية حتى تاريخ التخريد) مبلغ ٥٠٠٠ جنيه، وقد تم استخدام أجزاء من هذه الآلة كقطع غيار بلغت قيمتها ٦٠٠٠ جنيه، وقد قدرت القيمة التقديرية لهذه الآلة كمخلفات مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه. وقد تم بيع هذه المخلفات في ٢٥ / ٦ / ١٩٨٦ بمبلغ ٨٥٠٠ جنيه وتم استلام القيمة بشيك.

ثانياً: في ٣ / ٦ / ١٩٨٦ قامت الشركة بسداد ١٢٠٠٠ جنيه كسأير لمصلحة الجمارك من تحت حساب الرسوم الجمركية عن خامات مستوردة تم التعاقد على استيرادها من اليابان.

ثالثاً: في ٤ / ٦ / ١٩٨٦ تعاقدت الشركة على شراء سيارة نقل مستعملة من شركة قطاع عام أخرى بمبلغ ١٩٠٠٠ جنيه، وقد تم سداد دفعة مقدمة مقدارها ٥٠٠٠ جنيه عند التعاقد، وقد تم استلام السيارة يوم ٢٧ / ٦ / ١٩٨٦ واستعملت فوراً وقد تم سداد باقي القيمة المتفق عليها بشيك فور إتمام الاستلام.

رابعاً: في ٥ / ٦ / ١٩٨٦ تم استلام المستخلص الأول بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه من أحد مقاولي القطاع الخاص والمكلف ببناء جراج للشركة بمبلغ إجمالي قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه. وقد سددت الشركة قيمة المستخلص بعد اعتماده من المهندس المختص بشيك في يوم ١٠ / ٦ / ١٩٨٦ وذلك بعد خصم قيمة الدفعة المقدمة التي كانت قد سددت إلى المقاول عند التعاقد في أول أبريل ١٩٨٦ وقدرها ٨٠٠٠ جنيه.

خامساً: في ٣٠ / ٦ / ١٩٨٦ تمت العمليات والتسويات التالية:

١ - تم إجراء جرد فعلي لمخزن قطع الغيار واتضح أن قيمة المخزون الفعلي لقطع الغيار ١٩٠٠٠ جنيه في حين أظهرت سجلات المخازن أن الرصيد الدفترى لقطع الغيار في ذلك التاريخ يبلغ ١٨٠٠٠ جنيه، وبالفحص اتضح أن هذه الزيادة ترجع إلى الأسباب الآتية:

أ - فاتورة شراء قطع غيار خلال العام بمبلغ ٤٠٠ جنيه من القطاع الخاص لم تقيد بالدفاتر حتى الآن على الرغم من إضافتها إلى المخازن.

ب - إذن صرف قطع غيار بمبلغ ٥٠٠ جنيه قيد بالدفاتر ولكن في الحقيقة لم تخرج هذه القطع من المخازن حتى تاريخ إجراء الجرد الفعلي.

ج - الباقي وقدره ١٠٠ جنيه لم تتمكن إدارة الشركة من تحديد أسبابه

ولم يصدر بعد قرار الإدارة باستخدام هذه الزيادة في تخفيض تكلفة المستخدم من قطع الغيار.

٢ - سددت الشركة الفوائد والقسط السنوي الأخير من المساهمة التي حصلت عليها الشركة من الحكومة في ١ / ٧ / ١٩٨٣ فإذا علمت أن قيمة المساهمة بلغت ٦٠٠٠٠ جنيه وتنص شروط الحصول عليها بضرورة استخدام نصفها في إجراء توسعات الشركة والنصف الآخر لشراء المستلزمات السلعية ويتعين سدادها على ثلاثة أقساط سنوية وبفائدة قدرها ٦٪ سنوياً.

٣ - أظهرت كشوف الجرد الفعلي لمخزون الإنتاج التام في ٣٠ / ٦ / ١٩٨٦ أن المخزون يتكون من ٢٠٠٠ وحدة من المنتج بتكلفة ١٠ جنيه للوحدة في حين بلغ سعر بيع الوحدة ١٥ جنيه. وقد أظهرت البيانات المقارنة أن المخزون من الإنتاج التام في ٣٠ / ٦ / ١٩٨٥ بلغ ١٥٠٠ وحدة من المنتج بتكلفة ٨ جنيه للوحدة في حين بلغ سعر بيع الوحدة ٧ جنيه.

#### المطلوب :

إجراء القيود الدفترية لتسجيل العمليات السابقة بدفاتر الشركة وفقاً لمقتضيات النظام المحاسبي الموحد خلال شهر يونيو ١٩٨٦ مع إجراء التسويات اللازمة.

#### التحريين الرابع : (من امتحانات دور مايو ١٩٨٧) :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى شركات القطاع العام خلال شهر يونيو ١٩٨٦ :

أولاً : أ - بلغت إجمالي الأجور النقدية والمكافآت المستحقة للعاملين بالشركة عن شهر يونيو ١٩٨٦ ١٠٠٠٠٠ جنيه، وقد بلغت الاستقطاعات :

١٢٪ ضريبة كسب العمل، ١٥٪ حصة العاملين في التأمينات الاجتماعية، ٨٠٠٠ جنيه أقساط سلف للعاملين .

ب - بلغت مرتجعات الأجور إلى خزينة الشركة ٥٠٠ جنيه .

ثانياً : أ - بلغت تكلفة مواد التعبئة والتغليف المنصرفة من المخازن إلى الأقسام الإنتاجية خلال الشهر مبلغ ١٩٠٠٠ جنيه من بينها مواد تعبئة وتغليف مستهلكة تكلفتها ٣٠٠٠ جنيه والباقي يمثل مواد تعبئة وتغليف متداولة ويتكون من ٤٠٠٠ عبوة خشبية لتعبئة المنتج .

ب - تم إرسال ٣٠٠٠ عبوة بعد تعبئتها إلى عملاء الشركة وذلك مقابل استلام التأمين المقرر وقدره مبلغ ٤ جنيه عن العبوة الواحدة .

ج - رد بعض العملاء خلال الشهر ٢٠٠٠ عبوة ولم يستردوا التأمين الخاص بها وقد أبلغ أحد العملاء الشركة بأن هناك ٢٠٠ عبوة قد تلفت تلفاً كلياً ولم تعد صالحة للاستعمال .

ثالثاً : أ - قامت الشركة في بداية الشهر ببيع إحدى آلاتها بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه بشيك ، وقد اتضح أن تكلفة هذه الآلة ٣٠٠٠٠ جنيه ونصيبها من مخصص الإهلاك حتى بداية هذا العام ٨٠٠٠ جنيه وقسط إهلاكها من بداية العام حتى تاريخ البيع يبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

ب - سددت الشركة في ٣٠ / ٦ / ١٩٨٦ بشيك مصاريف تمهيد وإعداد تبلغ ١٥٠٠٠ جنيه لقطعة أرض كانت مشتاة منذ شهرين بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه وقد أصبحت تلك الأرض صالحة للاستعمال بعد سداد مصاريف التهيئة والتجهيز والإعداد في ٣٠ / ٦ / ١٩٨٦ .

رابعاً : تتولى الشركة نقل العاملين بها بواسطة سيارات يتم تأجيرها من إحدى شركات السياحة مقابل اشتراك شهري ٥ جنيه للعامل الواحد يسد في خزينة الشركة في بداية كل شهر . وقد تسلمت الشركة هذه الأقساط بالكامل من المستخدمين بهذه السيارات وعددهم ٢٠٠ عامل في بداية الشهر وقد قامت الشركة كذلك بسداد المستحق لشركة السياحة عن الشهر بشيك بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه مقابل تأجير تلك السيارات .

## والمطلوب :

إجراء القيود الدفترية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة بدفاتر الشركة وفقاً  
لمقتضيات النظام المحاسبي الموحد خلال شهر يونيو ١٩٨٦ .





القسم الثاني  
التصميم المحاسبي العام  
في  
الجمهورية اللبنانية



## التصميم المحاسبي العام

### في الجمهورية اللبنانية

#### تمهيد وخطة الدراسة :

صدر التصميم المحاسبي العام في لبنان بالمرسوم رقم ٤٦٦٥ بتاريخ ٢٦ كانون الأول (ديسمبر) عام ١٩٨١ ، والمنشور بالجريدة الرسمية - العدد رقم ٥٢ بتاريخ ٣١ كانون الأول (ديسمبر) عام ١٩٨١ ، وذلك بفرض تنظيم قواعد إمساك الدفاتر وتوحيد القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والواجب تطبيقها ، هذا بالإضافة إلى استخدام نماذج موحدة لمخرجات النظام المحاسبي بما يضمن توفير المعلومات الضرورية عن أنشطة المشروعات الاقتصادية الملزمة بتطبيق هذا التصميم العام ، وبما يخدم احتياجات مستخدمي تلك المعلومات سواء على مستوى الوحدة أو على المستويات التجميعية الأعلى .

ولقد أصدر بعد ذلك وزير المالية القرار التطبيقي رقم ١١١ - ١ بتاريخ ٢٢ شباط (فبراير) عام ١٩٨٢ يتضمن تفاصيل قواعد تطبيق التصميم المحاسبي العام ، والملاحق المختلفة المتعلقة به وهي الإطار المحاسبي ولائحة الحسابات وبيان الانتقال من الربح المحاسبي إلى الربح الضريبي وأخيراً بعض الأحكام الانتقالية .

وسوف تستهدف دراسات التصميم المحاسبي العام التعرف على الملامح الرئيسية لهذا التصميم ، والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها ثم بيان مجالات التوحيد التي نص عليها ، وذلك بغية المقارنة بين التصميم

المحاسبي العام في جمهورية لبنان والنظام المحاسبي الموحد في جمهورية مصر العربية ، وسوف تتناول دراستنا في هذا الصدد النماذج التي أوردتها التصميم المحاسبي العام لأعداد القوائم والتقارير المالية وذلك بهدف التعرف على كيفية إعدادها والعناصر المكونة لها ودلالة كل منها بالنسبة لمستخدمي المعلومات التي تتضمنها .

وسوف تنقسم الدراسة في هذا الصدد إلى الأبواب والفصول التالية :

**الباب الأول : الإطار العام للتصميم المحاسبي العام :**

**الفصل الأول : الملامح الرئيسية للتصميم المحاسبي العام .**

**الفصل الثاني : مجالات التوحيد والإلزام في التصميم المحاسبي العام .**

**الباب الثاني : الدورة المحاسبية والقوائم والحسابات الختامية :**

**الفصل الأول : تشغيل البيانات والدورة المالية .**

**الفصل الثاني : الميزانية وفقاً للنظام المختصر .**

**الفصل الثالث : حساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر .**

## الباب الأول

### الإطار العام للتصميم المحاسبي العام

#### مقدمة

لقد سبق وأن أوضحنا في القسم الأول من هذا المرجع ، أن النظام المحاسبي العام للوحدة المحاسبية - كنظام للمعلومات - يؤدي إلى تحقيق الأهداف التالية من خلال تجميع وتلخيص وتقديم تقارير معبراً عنها بوحدات نقدية :

١ - متابعة البيانات المحاسبية بكفاءة ، على أن تتم هذه المتابعة بأقل التكاليف .

٢ - الحصول على تقارير دورية وسريعة .

٣ - تحقيق درجة عالية من الدقة في إثبات عمليات المشروع .

٤ - العمل على تجنب احتمالات التلاعب والغش والتحريف والتمويه .

ولقد جاء التصميم المحاسبي العام لتحقيق هذه الأهداف بصفة عامة ، حيث نص المشرع في المادة الخامسة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ ، بأن أهداف المحاسبة تتمثل في :

١ - على المحاسبة أن تسجل المعطيات الرقمية الأساسية المتعلقة بالمؤسسة وأن تعالجها بدقة وسرعة بحيث يمكن الحصول على معلومات آنية عن المؤسسة عند الحاجة .

٢ - يجب أن يؤمن تنظيم المحاسبة سهولة الثبوت من صحة تلك المعطيات والأصول المتبعة في معالجتها .

٣- يجب أن تقدم البيانات المالية وصفاً أميناً وواضحاً ودقيقاً وكاملاً للوقائع والأوضاع المالية في المؤسسة . كما يجب أن تتضمن الأرقام المقارنة العائدة للدورة المالية السابقة ، وإن تبرز الوقائع المهمة المتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة وبنتيجة أعمالها ، والتي قد تؤثر على القرارات التي يمكن أن تتخذها المراجع التي تستلم تلك المعلومات .

وسوف يخصص هذا الباب لدراسة الإطار العام للتصميم المحاسبي العام من خلال دراسة الملامح الرئيسية والمميزة للتصميم المحاسبي والتعرف على ما جاء به من قواعد ومفاهيم وما يسعى إلى تحقيقه من أهداف وما جاء به من قواعد موحدة وملزمة للمؤسسات الملزمة بتطبيقه بصدد إمساك الدفاتر وإعداد القوائم والتقارير المالية والنماذج التي أرفقها في هذا الصدد .

وسوف يتضمن هذا الباب الفصلين التاليين :

الفصل الأول : الملامح الرئيسية للتصميم المحاسبي العام .

الفصل الثاني : مجالات التوحيد والإلزام في التصميم المحاسبي العام .

## الفصل الأول

### الملامح الرئيسية للتصميم المحاسبي العام

لقد صدر التصميم المحاسبي العام بهدف تحقيق وحدة المفهوم بين منتجي المعلومات المحاسبية ومستخدميها أو طالبيها ، ولتحقق من هذه الغاية نستعرض الآن أهم الملامح الرئيسية والمميزة للتصميم المحاسبي العام والتي تتمثل فيما يلي :

**أولاً - تطوير وتوحيد وتبسيط الأنظمة المحاسبية للوحدات الاقتصادية :**

لقد استهدف التصميم المحاسبي العام تطوير وتبسيط وتوحيد الأنظمة المحاسبية للوحدات والمؤسسات الخاضعة لأحكامه ، بحيث يمكن فهم مضمون مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وتقارير مالية وما تشتمل عليه من معلومات وما تعبر عنه من دلالات ، وكذلك تحقيق معيار القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية سواء على مستوى الوحدة المحاسبية في فترات زمنية متتالية ، أو على مستوى الوحدات المتماثلة في فترة زمنية معينة مما يزيد من منفعة تلك المعلومات في مجال اتخاذ القرارات . وتوحيد الأنظمة المحاسبية سوف يساعد - من ناحية أخرى - على تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها على مستوى القطاع أو مستوى الصناعة التي تنتمي إليها الوحدة المحاسبية ، مما يعالج المشاكل الإحصائية الخاصة بتركيب وإعداد الحسابات والقوائم القطاعية أو على مستوى الدولة ككل .

ويتضح ذلك من خلال ما ورد في الأحكام العامة للتصميم المحاسبي

العام والواردة بالملحق رقم - ٤ - للقرار التطبيقي والتي نصت على أن أهداف التصميم المحاسبي العام هي النحو التالي :

١ - تطوير المحاسبة في المؤسسات .

٢ - تسهيل فهم المحاسبة والرقابة عليها ، أي جعل البيانات لها دلالتها ومعناها .

٣ - التمكين من مقارنة المعلومات المحاسبية (بين فترة زمنية وأخرى أو بين مؤسسة وأخرى : أي جعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة) .

٤ - تجميع المحاسبات ضمن إطار المجموعات الاقتصادية وعلى صعيد النشاطات الاقتصادية والمناطق والدولة : أي إعداد البيانات والميزانيات المجمعة على المستويات المختلفة :

- مستوى الشركات .

- مستوى القطاعات الاقتصادية :

قطاع التجارة .

قطاع الصناعة .

قطاع المال .

- مستوى المناطق

- مستوى الدولة .

٥ - وضع الإحصاءات الاقتصادية والاجتماعية : وهي البيانات اللازمة للتخطيط القومي ورسم السياسات الاقتصادية والمالية للدولة .

**ثانياً - المرونة في التطبيق والتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة :**

لقد استهدف التصميم المحاسبي العام توحيد الأنظمة المحاسبية للمؤسسات الخاضعة لأحكامه - كما سيرد بالتفصيل في الفصل الثاني من هذا الباب - من خلال وضع أسلوب موحد للتطبيق يعمل على حل المشاكل الإحصائية الخاصة بتجميع وإعداد البيانات المجمعة على مستوى القطاعات ،



أو مستوى الصناعة أو مستوى الدولة ككل ، مع عدم الإخلال بعنصر المرونة المطلوب . والمرونة تعني في هذا المجال أن المشرع قد ترك الحرية للمؤسسة في تطبيق بعض القواعد التي أوردتها ، وكذلك فقد ترك للمؤسسات حرية وضع قواعد محاسبية خاصة بها إذا تطلب الأمر ذلك في حدود إطار منظم وداخل الهيكل العام للتصميم المحاسبي العام ، بحيث تصبح تلك التصميمات ملائمة لطبيعة عمليات المؤسسة ومسايرة لتكوينها والهيكل التنظيمي لها .

أما معيار التلاءم ، فإنه يعني أن القواعد التي أوردتها التصميم المحاسبي العام هي قواعد قابلة للتعديل وفقاً للتطور القانوني والاجتماعي والتكنولوجي الذي قد يحدث في البيئة المحيطة للوحدات الاقتصادية ، بحيث تتلاءم والوضع الجديد . ومن هذا يتضح أن التلاءم يعني القدرة على التأقلم لما يطرأ من تغيرات في الظروف البيئية المحيطة والتي تعمل من خلالها الوحدات الاقتصادية المختلفة .

ويتضح التزام التصميم المحاسبي العام بمعياري المرونة والتلاءم من خلال ما ورد في المادة الثانية والعشرون من المرسوم رقم ٤٦٥ والتي تنص على :

« يمكن تكليف التصميم المحاسبي العام كي يراعى خصائص مختلف القطاعات والنشاطات ، وكذلك المؤسسات العامة عن طريق إعداد تصميم محاسبية مهنية وخاصة تتعلق بموجب قرارات تصدر عن وزير المالية » .

ومن هذا يتضح حرية المؤسسات في وضع تصميم محاسبية خاصة بها إذا تطلب الأمر ذلك من خلال موافقة وزير المالية على ذلك وصدر قرار منه بالتصديق عليها مما يعطي لها الشرعية في التطبيق .

ومن ناحية أخرى فلقد تضمنت الأحكام العامة الواردة بالحق رقم - ٤ - للقرار التطبيقي للمرسوم رقم ٤٦٥ ، قواعد المحاسبة على أساس منح المؤسسات مرونة كافية في التطبيق وإمكانية تحقيق التلاءم في ظل الظروف

البيئة المتغيرة، وذلك على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

١- تتبع القواعد المحاسبية التي أوردتها التصميم المحاسبي العام أصلاً من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وتنفذ هذه القواعد أساساً لتطبيق تلك المبادئ.

٢- القواعد المحاسبية العامة التي تلتزم المؤسسة باتباعها، هي الأحكام التي نص عليها التصميم المحاسبي العام وما قد يستتبعها من ملاحق يستوجبها التطور القانوني والاجتماعي والتقني.

وهكذا نجد أن المشرع اللبناني حرص على أن يجعل تلك القواعد المحاسبية العامة قابلة للتعديل وفقاً للتطور القانوني والاجتماعي والتقني.

٣- يمكن وضع قواعد محاسبية خاصة بقصد تكييف القواعد العامة بما يتناسب مع تكوين وهيكل وطبيعة عمليات المؤسسة مما يؤدي انطلاقاً من القواعد العامة إلى وضع تصاميم محاسبية على النحو الآتي:

أ- تصاميم محاسبية مهنية: تأخذ في الاعتبار خصائص النشاطات الاقتصادية المختلفة.

ب- تصاميم محاسبية للمؤسسات: توضع على أساس التصاميم المحاسبية المهنية.

ج- تصاميم محاسبية خاصة: لاستعمال المؤسسات العامة ذات الطابع الصناعي أو التجاري.

ومن ثم يمكن وضع تصاميم محاسبية خاصة لقطاع المصارف والمؤسسات المالية وقطاع مؤسسات التأمين تمشي وطبيعة تلك القطاعات وذلك في نطاق الهيكل العام للتصميم المحاسبي العام.

---

(١) دكتور غيوت ضيف، والتصميم المحاسبي العام في لبنان، دار النهضة العربية، بيروت،

١٩٨٣ صفحتي ١٢، ١٣.

### ثالثاً - القابلية للتطبيق :

لقد حدد المرسوم رقم ٤٦٦٥ والخاص بإصدار التصميم المحاسبي العام في لبنان، الخاضعون لأحكامه، وقد راعى في هذا الصدد إمكانية التطبيق لكل فئة من الفئات الخاضعة لأحكام هذا التصميم، بحيث يكون الالتزام مرتبطاً بمعيار المقدرة على التطبيق. ولذلك فقد حدد المرسوم رقم ٤٦٦٥ والقرار التطبيقي لوزير المالية رقم ١١١ - ١ نوعية وحجم وطبيعة البيانات التي تعدها كل فئة من الفئات الخاضعة لأحكام التصميم المحاسبي العام وفقاً لمقدرة كل منها على التطبيق الفعال.

ويتضح ذلك من خلال النقاط التالية :

١ - لقد حددت المادة الثانية من المرسوم رقم ٤٦٦٥ الفئات الخاضعة لأحكام هذا المرسوم، والبيانات التي يطلب من كل فئة إعدادها، فلقد نصت على ما يلي:

أ - يخضع لأحكام هذا المرسوم الأشخاص الحقيقيون والمعنويون الملزمون بمسك محاسبة منتظمة بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية .

ب - على الشركات المساهمة، وعلى المؤسسات الأخرى التي يجري تعيينها بموجب قرار من وزير المالية، أن تقدم بياناتها المالية طبقاً للنماذج المبنية في الملاحق من ١ إلى ٣ من هذا المرسوم .

ج - يمكن للمؤسسات الخاضعة للتكليف على أساس الربح الحقيقي - ما عدا المؤسسات المبنية في الفقرة السابقة أعلاه - أن تستعمل النماذج المختصرة لتقديم البيانات المالية المذكورة في الملحق رقم ٥ من هذا المرسوم .

د - يمكن للمؤسسات الخاضعة للتكليف على أساس الربح المقطوع أن تكفي بمسك محاسبة نقدية تتألف بصورة إلزامية من دفتر يومية تقيّد فيه الواردات والتفقات، ومن سجل للأصول الثابتة وفقاً للنماذج المبنية في الملحق رقم ٦ من هذا المرسوم .

ويتضح من نص المادة السابقة، أن المشرع اللبناني قام بتصنيف المؤسسات الملزمة بتطبيق أحكام التصميم المحاسبي العام إلى ثلاثة فئات، وقد حدد لكل فئة المطلوب منها إعداده من بيانات وقوائم وتقارير، وذلك على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

#### الفئة الأولى وتتكون من:

أ- الشركات المساهمة على إطلاقها والشركات الخاضعة لنظام مفوضي المراقبة.

ب- الشركات الأخرى والمؤسسات الفردية التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي عشرة ملايين ليرة لبنانية أو تستخدم أكثر من خمسة وعشرين مستخدماً.

وتلتزم هذه الفئة بتقديم البيانات المالية وفقاً لمتطلبات «النظام الأساسي» وهي بيانات تفصيلية ذكرت في الملاحق ١، ٢، ٣، ٤ من المرسوم رقم ٤٦٦٥ بتاريخ ١٢/٢٦/١٩٨١. ولقد أورد المشرع عدداً من النماذج الخاصة بالنظام الأساسي، تحتوي على العديد من البيانات التفصيلية تتمشى وقدرات هذه الفئة على إعدادها، ويلاحظ أن التصميم المحاسبي العام يلزم الشركات السابق ذكرها بأن تقدم في نهاية الدورة المالية الميزانية وحساب النتيجة مرفقين بالبيانات التكميلية ويجدول تمويل الدورة المالية، مع ضرورة استخدام النماذج التي أوردتها التصميم المحاسبي العام بصدده استخدام «النظام الأساسي».

#### الفئة الثانية: وتتكون من<sup>(٢)</sup>:

المؤسسات الخاضعة للتكليف على أساس الربح الحقيقي ما عدا المؤسسات المبنية في الفئة الأولى.

---

(١) القرار التطبيقي رقم ١١١ - ١ بتاريخ ٢٢/٢/١٩٨٢، المادة الرابعة.

(٢) 'المادة رقم (٤) من قرار وزير المالية رقم ١١١ - ١ بتاريخ ٢٢/٢/١٩٨٢.

وتتميز هذه المؤسسات بأنها من الحجم المتوسط وتقل من حيث الإمكانات عن الشركات المبنية في الفئة الأولى، ولذلك نص قرار وزير المالية رقم ١١١ - ١ بتاريخ ١٩٨٢/٢/٢٢ على أن تلتزم هذه المؤسسات عند إقفال الدورة المالية بتقديم ميزانية وحساب نتيجة باستخدام النماذج المرفقة وفقاً لمتطلبات «النظام المختصر» وتتميز نماذج النظام المختصر بأنها أكثر إجمالاً وأسهل إعداداً تمثيلاً مع معيار القابلية للتطبيق وفقاً للإمكانات المادية والبشرية المتاحة. وقد نص قرار وزير المالية رقم ١١١ - ١ في ١٩٨٢/٢/٢٢ على أن تلتزم مؤسسات الفئة الثانية بتقديم البيانات المالية المطلوبة وفقاً لنماذج النظام المختصر والواردة بالملحق رقم (٥) من المرسوم رقم ٤٦٦٥ في ١٩٨١/١٢/٢٦ على أن ترفق بها البيانات التكميلية (الملحق رقم (٣) من المرسوم السابق) بقدر ما تنطبق عليها مندرجات البيانات. وتنفى هذه المؤسسات من تقديم البيان الخاص بنشاطات المؤسسة<sup>(١)</sup> وجنول تمويل الدورة المالية<sup>(٢)</sup>.

وقد حددت المادة رقم (١١) من المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ بتاريخ ١٩٥٩/٦/١٢ (قانون ضريبة الدخل) أنه يخضع إلزامياً للتكليف على طريقة الربح الحقيقي مجموعة من المكلفين بأداء الضريبة، ومن أهم هؤلاء المكلفين<sup>(٣)</sup>:

- شركات الأشخاص وشركات الأموال وكذلك شركات الاستهلاك التعاونية والتعاونيات والتعاونيات الزراعية ذات الصبغة التجارية.
- المصانع والمعامل وجميع المؤسسات الصناعية الأخرى، إلا ما كان منها مؤسسات حرفية.

(١) المستند رقم (٥) من الملحق رقم (٣) من المرسوم المذكور.

(٢) الملحق رقم (٤) من المرسوم السابق ذكره.

(٣) المادة رقم (١١)، المرسوم الاشتراعي رقم (١٤٤) بتاريخ ١٩٥٩/٦/١٢ والخاص بفرض ضريبة الدخل.

- المصارف والصيرافة والصرافون والأشخاص الذين يتعاطون أشغال الحسم أو الأعمال المصرفية .

- المصدرون والمستوردون والتجار بالجملة ونصف الجملة والعملاء والوسطاء ووكلاء المعامل والبيوت التجارية .  
- دور النشر والمطابع غير اليدوية .

ولقد نصت المادة رقم (١٢) من قانون ضريبة الدخل كذلك على أنه يحق لكل شخص أن يطلب تكليفه على أساس الربح الحقيقي شرط أن يقدم طلباً بذلك مع مراعاة أنه لا يحق لمن اختار طريقة التكاليف على أساس الربح الحقيقي أن يطلب الرجوع في السنوات التالية إلى طريقة التكاليف على أساس الربح المتطوع أو المقدر .

الفئة الثالثة : وتتكون من :

أ - المؤسسات الخاضعة للتكاليف على أساس الربح المتطوع .

ب - المؤسسات الأخرى التي لم تدرج ضمن الفئتين الأولى والثانية . وتلتزم هذه الفئة بتقديم بياناتها وفقاً لمتطلبات «نظام المحاسبة النقدية» والذي يتكون بصورة إلزامية من دفتر نقدية تقيد به الواردات والنفقات مع استخدام سجل للأصول الثابتة وذلك وفقاً للنماذج المبينة في الملحق رقم (٦) من المرسوم رقم ٤٦٦٥ ، مع الاحتفاظ بأية أحكام قد تكون واردة في قوانين أخرى .

وتتميز هذه المؤسسات بصغر حجم نشاطها بالمقارنة مع الفئتين الأولى والثانية . ومن ثم فلقد نص المرسوم الخاص بالتصميم المحاسبي العام على استخدام نظام محاسبي مبسط لتلك الفئة تمثيلاً مع معيار القابلية للتطبيق .

ولتحديد المؤسسات التي تخضع للتكاليف على أساس الربح المقطوع ، نلاحظ أن المرسوم الاشتراعي رقم (١٤٤) بتاريخ ١٢ / ٦ / ١٩٥٩

لضريبة الدخل لم يحدد صراحة هذه المؤسسات . ولكن نص<sup>(١)</sup> على أن تكلف على طريقة الربح المقطوع أو المقدر الفئات غير الملزمة بالتصريح على طريقة الربح الحقيقي المشار إليها في المادة رقم (١١) من قانون ضريبة الدخل السابق الإشارة إليها . وبالإضافة إلى هذا التحديد غير المباشر للمؤسسات التابعة للفئة الثالثة ، فإن هناك فئة تم تصنيفها بصورة إلزامية على طريقة الربح المقطوع وتتكون هذه الفئة من<sup>(٢)</sup> :

- مؤسسات التأمين والتوفير على إطلاقها .

- مؤسسات الملاحة البحرية والبرية والجوية التي تكون خاضعة للضريبة .

- مصافي النفط .

- متعهدو الأشغال العامة وذلك بنسبة المبالغ التي يقبضونها فعلاً من الصناديق العامة خلال السنة لقاء الأشغال التي يقومون بها .

ومن هذا يتضح أن التصميم المحاسبي العام قد حدد ثلاثة مستويات من الأنظمة المحاسبية تختلف فيما بينها من حيث درجة التفصيل أو الإجمال ، طبيعة المجموعة الدفترية المستخدمة ، وحجم الأعباء المحاسبية المطلوبة ، وقد حدد التصميم هذه المستويات الثلاثة كالآتي :

أ - النظام الأساسي .

ب - النظام المختصر .

ج - نظام المحاسبة التقليدية .

ولقد راعى التصميم المحاسبي العام القابلية للتطبيق عند تحديد الفئات الملزمة بإمسك حساباتها وإعداد بياناتها وفقاً لإحدى هذه الأنظمة

---

(١) المادة رقم (١٢) من المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ بتاريخ ١٢ / ٦ / ١٩٥٩ .

(٢) المادة رقم (٤٤) من المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ بتاريخ ١٢ / ٦ / ١٩٥٩ .

الثلاثة ، وقد استخدم التصميم عدداً من المؤشرات لتحديد مقدرة كل فئة من الفئات الملزمة بتطبيقه ، ومن بين هذه المؤشرات : الشكل القانوني للوحدة ، الخضوع لقوانين الضرائب . . . إلخ فمثلاً تضمنت الفئة الأولى من الوحدات والملزمة باستخدام النظام الأساسي جميع الشركات المساهمة بغض النظر عن حجم نشاطها أو طبيعتها ، حيث إنه من القواعد المتعارف عليها أن هذا النوع من الشركات يتميز بخصائص معينة تجعله قادراً على تحمل هذه الأعباء المحاسبية وإعداد النماذج المطلوبة وفقاً للنظام الأساسي . ومن ناحية أخرى فإن الوحدات الخاضعة للضريبة على الربح المقطوع فيمكن لها اتباع نظام المحاسبة التقديرية . التي تتميز ببساطته وسهولة إعداد قوائمه وبياناته . بدلاً من استخدام النظام الأساسي أو النظام المختصر .

٢ - لم يحدد مجموعة دفترية ملزمة لجميع المؤسسات ، فلقد نص في المادة التاسعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على ما يلي :

« يمكن للمؤسسة أن تستعمل دفاتر يومية مساعدة ودفاتر أستاذ مساعدة وفقاً لمتطلباتها وحاجاتها ، ويتم بصورة دورية ، تجميع المعطيات المسجلة في اليوميات المساعدة في دفترية يومية وأستاذ مركزيين » .

ومن هذا يتضح أن المجموعة الدفترية تتكون أصلاً من دفتر واحد لليومية ودفتر آخر للأستاذ إذا كانت طبيعة وحجم عمليات المؤسسة لا تستدعي أكثر من ذلك ، ولكن عندما تتعدد عمليات المؤسسة بصورة متكررة بحيث يسمح معها تخصيص دفتر يومية مستقل لكل نوع من العمليات المتكررة ومن ثم فإن المؤسسة تستخدم مجموعة من دفاتر اليوميات المساعدة لهذا الغرض لإثبات العمليات المالية بطريقة فعالة ، وكذلك الحال إذا تعددت الحسابات بصورة كبيرة - وخاصة العملاء والموردين - فيمكن استخدام مجموعة من دفاتر الأستاذ المساعدة . ومن ثم فإن المجموعة الدفترية في هذه الحالة ستكون من هذه الدفاتر المساعدة على اختلاف أنواعها (دفاتر يومية ودفاتر أستاذ) وسوف يتوقف عدد هذه الدفاتر على طبيعة وحجم العمليات المتكررة لكل مؤسسة . ولا شك أنه ستوجد بعض العمليات المالية التي لن يخصص



لها دفتر يومية مستقل ومن ثم فلا يمكن الاستغناء عن دفتر اليومية العامة لإثبات مثل هذه العمليات المالية غير المتكررة، وكذلك لا بد من الاحتفاظ بدفتر الأستاذ العام للحسابات التي لم يخصص لها دفتر أستاذ مساعد مستقل .  
وخلاصة القول إن المجموعة الدفترية لهذه المؤسسات ستكون من عدد من الدفاتر المساعدة (يتوقف عددها على طبيعة وحجم ومدى تكرار عمليات المؤسسة) بالإضافة إلى دفتر يومية مركزية ودفتر أستاذ مركزي .

وبناءً عليه، فإن استخدام نظام الدفاتر المساعدة أمر اختياري يعتمد على ظروف كل مؤسسة وقلرتها على تشغيل هذا النظام من خلال تخصيص عدد من المستخدمين للإثبات الدفترية بهذه الدفاتر على اختلاف أنواعها .

ومن الملاحظ أن المادة التاسعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ قد أوضحت أن الطريقة الواجب استخدامها في حائه تطبيق نظام الدفاتر المساعدة، هي الطريقة الفرنسية والتي تتطلب إجراء قيود مركزية إجمالية - في نهاية كل فترة معينة - بدفتر اليومية المركزي لمجاميع دفاتر اليوميات المساعدة، ومن هذه القيود المركزية الإجمالية يتم الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ المركزي .  
فالطريقة الفرنسية تنظر إلى الدفاتر المساعدة (يوميات مساعدة وأستاذ مساعد) على أنها بمثابة كشوف تحليلية، ويتطلب الأمر لذلك ضرورة إجراء تسجيل محاسبي لكل المعطيات الواردة بهذه الدفاتر المساعدة باستخدام دفتر اليومية والأستاذ المركزيين . فمثلاً إذا خصص دفتر يومية مساعد للمبيعات الآجلة . وفي هذه الحالة سيتم إثبات المبيعات الآجلة يوماً بيوم بصورة يمانية بدفتر يومية المبيعات (دفتر مساعد) وترحل يوماً بيوم إلى دفتر أستاذ مساعد للعملاء بحيث يجعل كل عميل مديناً بما يشتره من المؤسسة أولاً بأول .

وفي نهاية كل شهر مثلاً يتم تجميع دفتر يومية المبيعات ثم يجري قيد إجمالي باليومية المركزية يجعل ح/ الذمم مدينأ وجعل ح/ مبيعات البضاعة دائناً بمجموع دفتر يومية المبيعات . على أن يتم الترحيل بعد ذلك إلى دفتر الأستاذ المركزي في الحسابين المذكورين .

٣- تحديد تاريخ لبده سريان المرسوم رقم ٤٦٦٥ وأحكامه المختلفة وفقاً لطبيعة المؤسسة وقدرتها على الالتزام بأحكامه ، مع إعطاء الحق لوزير المالية بتأجيل بده العمل بأحكام هذا المرسوم لفترة أقصاها سنتين إذا تطلب الأمر ذلك . ويتضح ذلك من المادة الخامسة والعشرون من المرسوم رقم ٤٦٦٥ والتي نصت على :

يبدأ العمل بأحكام هذا المرسوم ابتداءً من :

أ - أعمال سنة ١٩٨٣ بالنسبة لشركات الأموال .

ب - أعمال سنة ١٩٨٥ بالنسبة لباقي المكلفين بضريبة الدخل .

ويمكن لوزير المالية بناءً على قرار يصدر عنه تأجيل بده العمل بهذا المرسوم لمدة سنتين على الأكثر إذا حدثت ظروف تستدعي ذلك .

رابعاً - الملاءمة للاحتياجات المتعددة لمستخدمي المعلومات سواء من داخل الوحدة أو من خارجها :

إن تعدد احتياجات مستخدمي المعلومات سواء من داخل الوحدة أو من خارجها ، جعل من الملامح الرئيسية والمميزة للتصميم المحاسبي العام محاولة مقابلة الاحتياجات المنبثقة من الوحدة الاقتصادية والأجهزة الخارجية على مختلف مستوياتها عن طريق توفير المعلومات الملائمة لتلك الاحتياجات . ويتضح ذلك من الرجوع إلى الأمور التالية :

١ - من خلال دراسة الأهداف التي نص عليها القرار التطبيقي لوزير المالية رقم ١١١ - ١ لعام ١٩٨٢ ، والسابق ذكرها عند التحدث عن تطوير وتوحيد وتبسيط الأنظمة المحاسبية للوحدات المحاسبية كأحد الملامح الرئيسية والمميزة للتصميم المحاسبي العام ، فقد أوضحت أن هذا القرار أفصح عن أهداف التصميم المحاسبي العام ومن بينها إمكانية إعداد بيانات وقوائم على عدة مستويات وهي :

أ - مستوى الشركة .

ب - مستوى القطاعات الاقتصادية .

ج - مستوى المناطق .

د - مستوى الدولة ككل .

ولا شك أن أعداد المعلومات والقوائم والتقارير بهذه الصورة سوف يلبي احتياجات العديد من مستخدمي المعلومات سواء من داخل الوحدة أو من خارجها، حيث أن الملاءمة تعني في هذا الصدد مدى مقابلة المعلومات المنتجة لاحتياجات المستخدمين لها.

٢ - لقد نصت المادة الحادية والعشرون على ضرورة إعداد بيانات مالية مجمعة لإظهار المركز المالي ونتائج الأعمال لمجموعة من الشركات، ولا شك أن هذه البيانات المجمعة تستخدم احتياجات مجموعة من مستخدمي المعلومات المحاسبية بخلاف احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية على مستوى الوحدة المحاسبية. ويتضح ذلك بالرجوع إلى المادة الحادية والعشرون والتي نصت على ما يلي :

تهدف البيانات المالية المجمعة إلى إظهار الوضع المالي وحساب النتيجة لمجموعة شركات مؤلفة من شركة ومن شركات أخرى مرتبطة بها .

إن البيانات المالية المجمعة المطلوبة من تجمع شركات هي :

أ - الميزانية المجمعة .

ب - حساب النتيجة المجمعة .

ج - البيانات التكميلية .

د - لائحة التمويل المجمع .

وتتناول عملية إعداد الحسابات المجمعة الشركات التالية : الشركة الأم، الشركات التابعة، الشركات المشاركة، والشركات المشتركة بين عدة مجموعات .

ولقد حددت هذه المادة<sup>(١)</sup> كذلك مضمون وطبيعة كل شركة من

(١) المادة رقم ٢١ من المرسوم رقم ٤٦٦٥ .

الشركات الملزمة بأعداد الحسابات المجمعة ، وذلك على النحو التالي :

أ - الشركة الأم (القابضة) : هي الشركة التي تمارس على رأس المجموعة سلطات الإدارة والمراقبة .

ب - الشركات التابعة : وهي الشركات الموضوعة تحت الإشراف الدائم للشركة الأم ، بصورة مباشرة أو غير مباشرة ، ويستمد حق الإشراف من حيازة الشركة الأم لغالبية رأس مال الشركة التابعة ، أو التمتع بغالبية حقوق التصويت فيها ، أو حق تسميته أكثر من نصف أعضاء مجلس الإدارة والمدرء .

وبالنسبة للشركة التي لا يتوافر فيها شرط من هذه الشروط على الأقل لا تعتبر جزءاً من المجموعة ما لم تقدم البنية العكسية .

جـ - الشركة المشاركة : هي الشركة غير الداخلة في المجموعة إنما تمارس شركات المجموعة عليها نفوذاً ظاهراً بسبب مساهمتها في رأس مالها لأمد طويل دون أن يكون لها سلطة الإشراف عليها .

ولقد اتخذ المشرع اللبناني القرينة على وجود مثل هذه الشركة هي في تملك شركة أو شركات من المجموعة ٢٠٪ من حقوق التصويت فيها ، أما إذا كانت المجموعة تملك أقل من ٢٠٪ فلا تعتبر الشركة مشاركة للمجموعة ما لم تقدم البنية العكسية .

د - الشركات المشتركة بين عدة مجموعات : وهي الشركات التي تديرها جماعياً شركتان أو أكثر بهدف القيام باستثمار مشترك .

وقد ذكرت المادة السابقة ، بأن تحديد أصول وأساليب وضع الحسابات المجمعة يتم بقرار يصدر عن وزير المالية .

٣ - لقد نص المشرع اللبناني على أن أحكام التصميم المحاسبي العام تختص بإظهار الربح المحاسبي وفقاً لكل من القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتلك التي أوردتها التصميم المحاسبي العام ، وبذلك تلي هذه المعلومات عن الربح المحاسبي احتياجات مجموعة من المستخدمين ذوي الاهتمام

بالربح المحاسبي (الإدارة، المستثمرين، الملاك...). ولقد أوضح المشرع اللبناني في نفس الوقت أنه يمكن إجراء مجموعة من التعديلات الضرورية وفقاً لعدد من النماذج المحددة لذلك بحيث يمكن تحويل الربح المحاسبي إلى ربح ضريبي والذي يتحدد وفقاً لأحكام قانون ضرائب الدخل في لبنان، وذلك بما يخدم أهداف واحتياجات أطراف خارجية (الدولة) في تحديد مقدار الوعاء الضريبي ومقدار الضريبة المستحقة والتي تعتبر أحد موارد الدولة والتي تؤخذ في الحسبان عند إعداد الموازنة العامة لها.

ويتضح كل ذلك من خلال نص المادة الثالثة والعشرون من المرسوم الخاص بإصدار التصميم المحاسبي العام، والتي تضمنت ما يلي:

«يؤدي تطبيق القواعد المنصوص عنها في هذا المرسوم إلى تحديد النتيجة المحاسبية الصافية للدورة المالية ويتم الانتقال إلى النتيجة الخاضعة للضريبة بإجراء التعديلات المقتضاة على النتيجة المحاسبية وفقاً لأحكام التشريع الضريبي المرعى الإجراء وذلك بواسطة بيان خاص يجرى اعتماده بموجب قرار صادر عن وزير المالية».

وبذلك نكون قد انتهينا من استعراض أهم الملامح المميزة للتصميم المحاسبي العام، والتي تم التوصل إليها من خلال التعرف على أحكام ومواد المرسوم رقم ٤٦٦٥ لعام ١٩٨١ والقرار التطبيقي رقم ١١١ - ١ لعام ١٩٨٢ لوزير المالية. والآن ننتقل إلى الفصل الثاني للتعرف على مجالات التوحيد التي أوردتها أحكام المرسوم الخاص بالتصميم المحاسبي العام، ومدى الالتزام بها من جانب المؤسسات الخاضعة لأحكام هذا المرسوم.



## الفصل الثاني

### مجالات التوحيد والإلزام في التصميم المحاسبي العام

لقد استهدف التصميم المحاسبي العام تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لعدد من المؤسسات والوحدات الاقتصادية من خلال وضع أسلوب موحد للتطبيق يعمل على حل المشاكل الإحصائية الخاصة بتركيب وإعداد القوائم المجمعة، والاستفادة من معيار قابلية القوائم المالية للمقارنات سواء على مدار عدد من الفترات الزمنية للوحدة الاقتصادية، أو بين عدد من الوحدات الاقتصادية ذات النشاط المتماثل لنفس الفترة أو الفترات المالية، هذا بطبيعة الحال مع عدم الإخلال بعنصر المرونة المطلوب والذي سبق التحدث عنه في الفصل الأول من هذا الباب. وسوف ينحصر هذا الفصل لإبراز أهم مجالات التوحيد والإلزام التي نصت عليها أحكام التصميم المحاسبي العام. والتي تتمثل فيما يلي:

#### أولاً - القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

لقد نص التصميم المحاسبي العام على المبادئ المحاسبية التي يتعين على المؤسسات الالتزام، بها ولقد حدد التصميم هذه المبادئ وأورد تفسير كل منها حفاظاً على وحدة المفهوم بين جميع المؤسسات الخاضعة لأحكامه من ناحية وبين المؤسسات كمنتجة للمعلومات وبين الأطراف المستخدمة لتلك المعلومات من ناحية أخرى. ولقد نصت المادة الرابعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على هذه المبادئ المحاسبية والتي تمثلت في المبادئ التالية :

١ - القيمة الإسمية (أو التكلفة التاريخية).

٢ - استقلال الدروات المالية (الفترات المحاسبية) .

٣ - الثبات (التجانس) .

٤ - الحبيطة والحذر .

٥ - استمرارية الاستثمار .

٦ - الإفصاح الملائم .

وسوف نتناول بشيء من التفصيل كل مبدأ من المبادئ السابقة ، مع الإشارة إلى ما استقر عليه الرأي في تحديد مضمون كل مبدأ منها للتعرف على موقف المشرع اللبناني من التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة بصفة عامة وفي مجال مبادئ المحاسبة بصفة خاصة .

#### ١ - مبدأ القيمة الإسمية (التكلفة التاريخية) :

يعني هذا المبدأ أن جميع عناصر نتيجة الأعمال والمركز المالي يتم قياسها محاسبياً على أساس تكلفتها التاريخية بغض النظر عن التغيرات التي تطرأ على القيمة الاقتصادية لتلك المفردات . ف شراء قطعة أرض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنية في أول يناير ١٩٨٥ مثلاً ، ثم ارتفاع القيمة الاقتصادية لقطعة الأرض إلى ٨٠٠٠٠ جنية في أول يناير ١٩٨٦ لا يعني تحقيق إيراد أو يتطلب تعديل القيمة النقدية لتلك الأرض بدفاتر الوحدة من ٥٠٠٠٠ جنية إلى ٨٠٠٠٠ جنية ، ومن ثم ستظل قطعة الأرض مثبتة بالدفاتر على أساس تكلفتها التاريخية ألا وهي ٥٠٠٠٠ جنية . ويتمشى هذا المبدأ مع أحد معايير تحقق الإيراد ألا وهو ضرورة حدوث عملية تبادل لتحقيق الإيراد ، أي ضرورة بيع الأصل الثابت واستلام ما يقابله من أصل نقدي أو حق مالي ، وهذا أدى إلى عدم الاعتراف بأرباح الحيازة (أو خسائر الحيازة) بدفاتر المنشأة إلا بعد إتمام عملية بيع الأصل الثابت وإتمام التبادل كشرط لتحقيق الإيراد .

ومن الانتقادات التي وجهت إلى هذا المبدأ - وخاصة في فترات التضخم وارتفاع الأسعار - حيث تصبح القوائم والتقارير المالية غير معبرة عن واقع القيمة الاقتصادية الحالية لمفردات المركز المالي ونتيجة الأعمال ، مما يعكس أحد



نواحي القصور الهامة في دلالة ومضمون المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي والتي قد تجعلها مضللة لطبقة كبيرة من مستخدمي تلك المعلومات. وعلى الرغم من هذه الانتقادات فإن هذا المبدأ ما زال يلقي القبول العام بما يحققه من موضوعية محاسبية في القياس ويتعد عن الحكم الشخصي للمحاسبين في تقويم مفردات المركز المالي ونتائج العمليات في الوحدات الاقتصادية المختلفة.

ولقد جاء التصميم المحاسبي العام في لبنان ليؤكد على ضرورة استخدام «مبدأ التكلفة التاريخية» أو مبدأ «القيمة الاسمية» مسيراً بذلك الاتجاه السائد في هذا المجال، وليوضح لمستخدمي القوائم المالية أن ما ينتجه التصميم من معلومات محاسبية ما زالت تستند إلى التكلفة التاريخية، وعلى كل من يريد تعديل تلك المعلومات - لكي تعبر عن القيم الجارية أو السوقية - أن يستخدم الوسائل الكفيلة لتحقيق ذلك.

وزيادة في وحدة المفهوم، فلقد حدد التصميم المحاسبي المقصود بالقيمة الاسمية (أو التكلفة التاريخية) والتي تستخدم لتسجيل الأموال. ويتضح كل ذلك من الرجوع إلى نص البند الأول من المادة الرابعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ والتي جاءت بما يلي:

«يقضي مبدأ القيمة الاسمية في المحاسبة بتسجيل الأموال وفقاً لقاعدة التكلفة التاريخية. وتفيد هذه الأموال إما بسعر تكلفة الحصول عليها أو بسعر تكلفة إنتاجها. وتشكل عمليات «إعادة التخمين» الجزئية أو الكلمية لعناصر الميزانيات استثناء من هذا المبدأ».

ومن خلال النص السابق يمكن استخلاص النتائج الآتية:

أ - إن القيمة الاسمية أو التكلفة التاريخية هي التي تستخدم لتسجيل الأموال بدفاتر المؤسسة.

ب - إن القيمة الاسمية أو التكلفة التاريخية تمثل تكلفة الحصول على تلك

الأموال من الغير أو أنها تمثل تكلفة الإنتاج بالنسبة للوحدات المنتجة داخل المؤسسة .

جـ - في بعض الأحيان قد تحدث بعض الأمور التي تستوجب «إعادة التخمين» أي إعادة تقييم (أو تقدير) عناصر المركز المالي ، ولقد أجاز التصميم ذلك في حالة توافر الأسباب التي تستوجب ذلك مثل حالات تعديل شكل المؤسسة أو انضمام أحد الشركاء الجدد وغيره من الحالات التي تستوجب إجراء إعادة التخمين .

وبالنسبة لتحديد المقصود بالتكلفة التاريخية ، فلقد نصت المادتين الثانية عشرة والثالثة عشرة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على ما يلي :

**المادة الثانية عشرة :** «تسجل الأصول عند دخولها في ملكية المؤسسة بتكلفة شرائها، وتسجل السلع والمواد التي تنتجها المؤسسة وفقاً لتكلفة إنتاجها، أما ما تحصل عليه المؤسسة مجاناً فيسجل وفقاً لقيمه السوقية، وتسجل المقدمات العينية بسعر التقديم» .

**أما المادة الثالثة عشرة :** «تحتسب تكلفة الشراء بإضافة ثمن الشراء إلى المصاريف التابعة له وتحتسب تكلفة الإنتاج بإضافة تكلفة الشراء إلى أعباء الإنتاج المباشرة وغير المباشرة، أما قيمة السوقية فهي قيمة تقديرية للشيء تحدد وفقاً لفائدته ولسعر السوق، ويحدد سعر تقديم المقدمات العينية وفقاً لما هو وارد في عقد التقديم» .

وتشياً مع معيار المرونة الذي اتبعه التصميم المحاسبي العام، فلقد نصت المادة الرابعة عشرة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على:

«تسجل الأموال التي تحصل عليها المؤسسة بطريقة تختلف عما هو وارد ذكره في المادة الثانية عشرة أعلاه، بالسعر الأكثر ملاءمة، مع الأخذ بعين الاعتبار وسيلة الحصول عليها وذلك وفقاً لشروط تحدد بقرار يصدر عن وزير المالية» .

## ٢ - مبدأ استقلال الدورات المالية أو الفترات المحاسبية :

يمثل هذا المبدأ استجابة المحاسبين للمتطلبات العملية لأصحاب رأس المال وإدارة الوحدة وبعض مستخدمي المخرجات النهائية للنظام المحاسبي .  
فتحديد نتيجة الاستثمار في مشروع ما بصورة دقيقة يتطلب ضرورة الانتظار إلى ما بعد الانتهاء من حياة المشروع وتصفية نشاطه وحصر جميع إيراداته ونفقاته ثم إيجاد المحصلة النهائية من ربح أو خسارة . وحيث أن المحاسبين يعتقدون عادة باستمرار حياة المشروع إلى أجل غير محدد - مبدأ استمرار الوحدة - لذلك فإن أصحاب رأس المال وإدارة المشروع وبعض الأطراف الأخرى لا يمكنها الانتظار إلى نهاية حياة المشروع لتحديد نتيجة النشاط والوقوف على مدى التقدم الذي أحرزه ، ولذلك فلقد اقتضت المتطلبات العملية ضرورة تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية محددة يتم في نهاية كل منها تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال تلك الفترة وبيان مركزه المالي في نهاية كل منها ، ويتطلب ذلك بالضرورة تخصيص زمني للإيرادات والمصروفات على هذه الفترات بما يمكن من إجراء مقابلة سليمة بين إيرادات كل فترة والنفقات المحملة عليها . ولا شك أنه كلما قصرت هذه الفترات كلما زادت صعوبة عملية التخصيص الزمني هذه . ولكن في العادة ما نجد أن المحاسبين يستخدمون السنة المالية (١٢ شهراً) كفترة زمنية ملائمة لهذا التخصيص .

ولقد سائر المشرع اللبناني هذا الفكر، تمشياً مع المتطلبات العملية فلقد أورد في البند الثاني من المادة الرابعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ ، ما يلي :

« يقضي مبدأ استقلالية الدورات المالية بتضمين كل دورة ما يعود لها فقط من واردات وأعباء » .

ومن ناحية أخرى فلقد حددت المادة الثالثة من المرسوم بإصدار التصميم المحاسبي العام طول الفترة المالية على أساس ١٢ شهراً ، كما جرى العرف في هذا الصدد . ويتضح ذلك من الرجوع إلى الفقرة الأولى من هذه المادة ، والتي نصت على :

«تنظم البيانات المالية وفقاً لنص المواد ٢٠ (عشرون) وما يليها من هذا المرسوم في نهاية كل دورة مالية مؤلفة من اثني عشر شهراً».

### ٣ - مبدأ الثبات أو التجانس :

يعني مبدأ الثبات أو التجانس أن المفاهيم والمبادئ والإجراءات المحاسبية التي استخدمت في الفترة الحالية تتميز بالثبات والتجانس إذا ما قورنت بالفترات السابقة، ويعتبر مبدأ الثبات أو التجانس ضرورياً لإمكان إجراء المقارنات بين القوائم المالية والتي تعدها الوحدة المحاسبية في نهاية الفترات المالية المختلفة .

ومن ثم فإن تطبيق هذا المبدأ يضمن قابلية القوائم المالية لنفس الوحدة للمقارنة بين الفترات المالية المختلفة . ونظراً لأهمية هذا المبدأ لمستخدمي القوائم والتقارير المالية، فلقد تضمنت معايير المراجعة المتعارف عليها والتي أصدرتها الهيئات المهنية، معياراً يوجب على المراجع الخارجي أن يبين في تقريره مدى ثبات الوحدة على اتباع وتطبيق نفس المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية وذلك تأكيداً للعلاقة بين الثبات (التجانس) والقابلية للمقارنة .

ولمزيد من الإيضاح عن مبدأ الثبات (التجانس)، أصدر مجمع المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية مقالاً لإيضاح التفرقة بين عدم الثبات وبمجرد التغير في الطرق المحاسبية المستخدمة، وورد في هذا المقال أن معيار الثبات يتضمن التطبيق الدقيق والثابت للمبادئ المحاسبية ، يؤدي عدم الثبات إلى صعوبة إمكانية المقارنات، ومع ذلك فإن عدم إمكان إجراء المقارنات قد ينتج عن عوامل أخرى غير مرتبطة بالثبات، بل وغير مرتبطة بالمحاسبة . وبصفة عامة تتأثر إمكانية المقارنة بين القوائم المالية لعدد من السنوات بالتغيرات الناشئة عن<sup>(١)</sup> :

أ - التغير في المبادئ المحاسبية المستخدمة .

(١) Committee on Auditing Procedures of AICPA'S "Auditing Standards & Procedures".  
Statements on Auditing Procedure No. 33, 1963.

ب - التغير في بعض الظروف المحيطة بالمشروع والتي تستلزم إجراء تغيرات محاسبية ، ولكنها لا تتضمن تغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة .

ج - التغير في بعض الظروف والتي ليس لها صلة بالمحاسبة .

والنوع الأول فقط من التغيرات هو الذي يؤثر على معيار الثبات أو التجانس .

ولقد اعترف المشرع اللبناني بأهمية هذا المبدأ ، ولقد تضمنت المادة الرابعة من المرسوم بإصدار التصميم المحاسبي العام ما يلي :

«يرمي مبدأ الثبات في استخدام أساليب التقييم وقواعد تنظيم البيانات المالية إلى توفير إمكانية مقارنة المعلومات من دورة مالية إلى أخرى . إن أي تغيير في أساليب التقييم أو قواعد تنظيم البيانات المالية يجب أن تكون غايته الوصول إلى تقييم أفضل للوضع المالي ولنتيجة المؤسسة . ويقتضي الإشارة في البيانات التكميلية إلى كل تغيير من هذا النوع من تبرير أسبابه وانعكاساته على الصعيد المحاسبي والضريبي» .

ومن هذا يتضح مرة أخرى مرونة التصميم المحاسبي العام في إعطاء فرصة للمؤسسة لتغيير في أساليب التقييم أو قواعد تنظيم البيانات المالية بشرط أن تكون هناك ظروف يتطلبها هذا التغيير ، ويهدف تحسين الإفصاح عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة وبشرط الإفصاح عن تأثير هذا التغيير على نتائج الأعمال (الربح المحاسبي) وعلى الوعاء الضريبي (الربح الضريبي) ، مما يمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من الوقوف على دلالة هذا التغيير ومسيباته .

#### ٤ - مبدأ الحيطة والحذر :

يمكن تعريف «الحيطة والحذر» على أنها :

أ - أن يظهر المحاسب في التقارير المالية أقل القيم المتاحة والبديلة عن الأصول والإيرادات ، وأعلى القيم المتاحة والبديلة عن الالتزامات والمصروفات .

ب - أن يعترف المحاسب بالمصروفات بأسرع وقت ممكن ، أما الإيرادات فيتم الاعتراف بها بعد التأكد من تحققها .

ح - أن يأخذ المحاسب في الاعتبار الخسائر المتوقعة ، مع عدم الأخذ في الاعتبار الأرباح المتوقعة ، وذلك بصدد قياس الدخل .

ولا شك أن استخدام مبدأ الحيطة والحذر يرجع إلى العديد من العوامل التي أوجدتها الظروف البيئية التي يعمل من خلالها المحاسبين ، ومن أهمها :

أ - إن تشاؤم المحاسب ضروري لمقابلة التفاؤل من جانب الملاك وإدارة المشروع ، بما يحقق التوازن المطلوب في عرض البيانات والقوائم المالية .

ب - لمن الطبيعي أن النتائج التي تعود على المشروع من تحقق الخسائر أو الإفلاس أكثر خطورة من النتائج التي تعود على المشروع من تحقق الأرباح .

ح - إن إظهار مفردات الإيرادات أو الأصول المختلفة بأكثر من قيمتها أكثر خطورة على أصحاب رأس المال من إظهارها بأقل من قيمتها ، حيث إنه قد يترتب على هذا الإجراء توزيع جزء من رأس المال على أنه أرباح ، أو اتخاذ مجموعة من القرارات الاستثمارية غير السليمة .

ولقد واجه هذا المبدأ العديد من الاعتراضات أهمها أن استخدام مبدأ الحيطة والحذر يتعارض مع مفهوم الإفصاح عن البيانات الملائمة ومع مبدأ الثبات (التجانس) مما يؤدي إلى افتقار المعلومات المحاسبية إلى القابلية للمقارنة حيث لا يوجد قواعد موحدة لتطبيقها .

وعلى الرغم من هذه الانتقادات ، فإن الحجج التي قدمها مؤيدوه ما زالت قوية ومن ثم فإنه ما زال من المبادئ المقبولة ، ومن أهم تطبيقاته تقييم المخزون السلعي بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل ، وتقديرخصص لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها .

ولقد حرص المشرع اللبناني على مسايرة مؤيدي هذا المبدأ ، ولذلك فلقد نصت المادة الرابعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ في البند الرابع ، على :

«يقضي مبدأ الحيطة والحذر بإجراء تقييم معتدل للوقائع تجنباً لمخاطر تحميل المؤسسة في المستقبل أعباء مخاطر حالية. وعملاً بهذا المبدأ لا يدرج في نتيجة أعمال المؤسسة أي إيراد أو ربح تحسين إلا عند تحققه، في حين يجب تلوين كل عبء أو تدن في قيمة موجودات المؤسسة بمجرد احتمال حصوله، مع مراعاة الاستثناءات المنصوص عليها في القوانين المرعية».

## ٥ - مبدأ استمرار المشروع :

يفترض المحاسبون عادة أن المشروع مستمر في نشاطه إلى أجل غير محدد - مع وجود بعض الاستثناءات للمشروعات محددة الأجل - وينعكس هذا الفرض على القيم التي تظهر بها عناصر الأصول والالتزامات بقائمة المركز المالي. فالأصول التي سوف تستمر مع استمرارية حياة المشروع، فهي أصول ثابتة (طويلة الأجل) ويتم تقييمها على أساس تكلفتها التاريخية، بغض النظر عن قيمتها السوقية، حيث لن يتم بيعها أو تصفيتها، وكذلك فإن الالتزامات أو الديون المستحقة على المشروع وتسدد بعد فترات طويلة نسبياً فإنها التزامات طويلة الأجل، وسوف تظهر بقيمتها في تاريخ السداد وليس بقيمتها الحالية وقت إعداد القائمة.

ولا يعني - بطبيعة الحال - هذا المبدأ دوام المنشأة، ولكن يعني أن لها عمر إنتاجي غير محدد مسبقاً، ويتوقف هذا العمر على مدى نجاحها في تنفيذ أهدافها، وتدعيم مركزها المالي على مدار سنوات ممارستها للنشاط.

ولقد سائر المشرع اللبناني هذا الاتجاه، ونص في البند الخامس من المادة الرابعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على ما يلي :

«يقضي مبدأ استمرارية الاستثمار، بتقييم الموجودات على أساس الافتراض أن حجم نشاط المؤسسة سيحافظ على مستواه دون نقص يذكر في المستقبل المنظور، أما إذا اعتمدت قاعدة أخرى لتقييم الموجودات أو قسم منها، فيجب الإشارة إلى ذلك في البيانات التكميلية مع تحديد انعكاساتها».

## ٦- مبدأ الإفصاح الملائم :

نظراً لتعدد الفئات التي تستخدم المعلومات المحاسبية وتنوع احتياجاتها، يحاول المحاسبون باستمرار بذل أقصى مجهود لعملية الإفصاح، عن طريق تحسين عرض وتبويب بنود القوائم المالية واستخدام مصطلحات بسيطة ومناسبة مع التعبيرات الوصفية، مع استخدام العديد من الملاحظات والجدول المرفقة التي تحتوي على بيانات إضافية. ويرجع ذلك إلى أن القوائم والتقارير المالية هي أداة من أدوات الاتصال ورسالة يجب أن تفصح بالكامل عن مجموعة الحقائق التي تهتم من توجه إليهم. وبالتالي فأي معلومات غير دقيقة تحتوي عليها القوائم المالية سوف تؤدي حتماً إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

ومن الصعوبات التي تواجه المحاسب باستمرار تحديد مستوى الإفصاح الملائم، ومن الملاحظ أن جميع الجهود التي بذلت استهدفت تحديد البيانات الضرورية واللازمة لجعل القوائم المالية غير مضللة. ولقد حاولت بعض الجهود أن تبرز الناحية الإيجابية في الإفصاح من خلال بيان مدى مساهمته في إيجاد أداة فعالة للاتصال بما يعطى الاهتمام إلى أهمية كفاية المعلومات في التقارير المحاسبية. ومن ناحية أخرى فلقد تناولت بعض الجهود الأخرى الإفصاح من الناحية السلبية أي بيان الآثار السيئة المترتبة على اتخاذ القرارات غير السليمة في حالة الإفصاح غير الكافي. ومهما تعددت تلك الجهود فهي تحاول باستمرار أن يعمل الإفصاح على نقل قدر من المعلومات الملائمة بالشكل الذي يسمح باتخاذ القرارات المناسبة.

ولقد حاول المشرع اللبناني أن يبرز أهمية الإفصاح في القوائم المالية، حيث خصص البند السادس من المادة الرابعة للنص على أهمية الإفصاح وإظهار الناحية الإيجابية له من خلال كفاية ومنفعة المعلومات المحاسبية في مجال اتخاذ القرارات من جانب مستخدمي تلك المعلومات. ولقد نص البند السادس المادة الرابعة من المرسوم على ما يلي:



«يجب أن تكون المعلومات المالية مفيدة لاتخاذ القرارات من مختلف مستعملي المحاسبة، كما يجب أن تظهر بوضوح في البيانات المالية كافة الوقائع التي ترتدي أهمية نسبية في المؤسسة».

وبعد أن استعرضنا ما أورده المشرع اللبناني من مبادئ محاسبية ملزمة التطبيق من جانب المؤسسات الخاضعة لأحكامه، يمكن ذكر الملاحظات التالية :

أ - لم يفرق المشرع اللبناني بين كل من المبادئ والفروض والمعتقدات المحاسبية على الرغم من وجود فروق بينها، ولكنه استخدم لفظ «مبادئ» للدلالة على كل هذه العناصر كنوع من التبسيط في التعبير وعدم الرغبة في الدخول في التفاصيل الفلسفية المرتبطة بهذه المصطلحات.

ب - إن ما أورده التصميم المحاسبي من مبادئ محاسبية واجبة التنفيذ هي على سبيل المثال لا الحصر، لأن هناك العديد من المبادئ الأخرى ذات الأهمية في هذا الصدد ولم تدرج ضمن المبادئ المنصوص عليها في المادة الرابعة من المرسوم، ومثال ذلك مبدأ تحقق الإيراد، مبدأ المقابلة، مبدأ الموضوعية. ولقد حاول المشرع اللبناني عن طريق غير مباشر أن يدلل على ذلك من خلال ما أورده في الأحكام العامة الواردة بالملحق رقم ٤ - للقرار التطبيقي للمرسوم رقم ٤٦٦٥، حيث ذكر بأن القواعد المحاسبية التي أوردها التصميم المحاسبي العام تنبع أصلاً من مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وتنفذ هذه القواعد أساساً لتطبيق تلك المبادئ. ومن ثم فما لم يرد بالتصميم المحاسبي العام من مبادئ محاسبية متعارف عليها، فإنه يمكن استخدامه طالما يعتبر مقبولاً قبولاً عاماً، حيث إن المشرع من خلال النص على بعض المبادئ المحاسبية دون غيرها فهو يعمل على التلليل على أنه يساير الاتجاهات السائدة في الفكر المحاسبي القائم.

**ثانياً - الدفاتر المحاسبية والمالية :**

نص المرسوم رقم ٤٦٦٥ في مادته الثامنة، على ضرورة التزام

المؤسسات الخاضعة لأحكامه بإمساك مجموعة من الدفاتر المحاسبية والمالية، على النحو التالي:

«إن دفاتر المحاسبة الواجب مسكها بصورة إلزامية هي:

أ - دفتر اليومية الذي تسجل فيه العمليات المالية يوماً فيوماً، أو تسجل فيه تلك العمليات بصورة إجمالية مرة في الشهر على الأقل، شرط أن تحصل المؤسسة على إذن بذلك من الدائرة المالية المختصة وأن تحتفظ في هذه الحالة بكافة المستندات التي تمكن من إجراء التدقيق عليها يوماً فيوماً.

ب - دفتر الأستاذ لفتح الحسابات ومتابعتها.

ج - دفتر الالتزامات حيث تسجل، وفقاً لتواريخ عقدها وتصفياتها، أهم خصائص التعهدات والضمانات المأخوذة أو المعطاة أو المتبادلة.

د - دفتر الجرد والميزانية حيث تسجل عناصر الجرد والميزانية وحساب النتيجة».

وبالنسبة لدفتر الجرد أهمية خاصة لأغراض أعداد القوائم الختامية، ولقد نص المرسوم رقم ٤٦٦٥ في المادة العاشرة على ضرورة إجراء جرد لعناصر المركز المالي مرة واحدة على الأقل في السنة المالية الواحدة، ولقد نصت المادة العاشرة على الآتي:

«على كل مؤسسة أن تقوم بجرد عناصر موجوداتها ومطلوباتها مرة واحدة في السنة على الأقل، وإن توقف جميع حساباتها بهدف تحديد نتيجة أعمالها ووضع ميزانيتها».

وتحقيقاً لمعيار المرونة والقابلية للتطبيق الذين يتميز بهما التصميم المحاسبي العام، فلقد نص المشرع على إمكانية استخدام نظام دفاتر اليوميات المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعدة إذا تطلب ذلك حجم النشاط وتكرار العمليات بصورة تسمح بتخصيص دفتر لكل نوع من العمليات المتكررة ذات الطبيعة الواحدة. مع ملاحظة أن استخدام نظام الدفاتر

المساعدة من عدمه متروك لقرار إدارة المنشأة وفقاً لمتطلبات العمل وحجم النشاط. وكما سبق وأن أوضحنا فإن التصميم المحاسبي العام يلزم باستخدام الطريقة الفرنسية في هذه الحالة، مما يعني ضرورة إجراء قيود مركزية إجمالية بدفتر اليومية العامة كل فترة دورية يتم الاتفاق عليها بمجاميع دفاتر اليومية المساعدة على أن يتم ترحيل هذه القيود المركزية إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام. ومن ثم تعتبر الدفاتر المساعدة بمثابة دفاتر تحليلية معاونة.

ويتضح ذلك من خلال ما ورد بالمادة التاسعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ حيث تم النص على ما يلي:

«يمكن للمؤسسة أن تستعمل دفاتر يومية مساعدة ودفاتر أستاذ مساعدة وفقاً لمتطلباتها وحاجاتها، ويتم بصورة دورية، تجميع المعطيات المسجلة في اليوميات المساعدة في دفتر يومية وأستاذ مركزيين».

وكذلك فإن المشرع اللبناني حاول التأكيد مرة أخرى على معياري المرونة والقبالية للتطبيق عندما ذكر في المادة الحادية عشرة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على ما يلي:

«يمكن مسك الدفاتر والمستندات المحاسبية بأية وسيلة أو طريقة ملائمة من شأنها أن تضمن صحة القيود وتلي مقتضيات التدقيق المحاسبي».

### ثالثاً - الدليل المحاسبي (دليل الحسابات):

يمثل الدليل المحاسبي (دليل الحسابات) مجموعة الحسابات التي تمسك داخل الوحدة لتسجيل معاملاتها وإظهار نتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية الفترة المالية. ومن ناحية فإن الدليل المحاسبي لا يحدد فقط عدد الحسابات ومسمياتها. ولكن يتضمن كذلك بيان مضمون كل حساب ودرجة التفصيل والإجمال التي يدل عليها كل حساب.

ولقد تضمن القرار التطبيقي لوزير المالية رقم ١١١ - ١ الصادر بتاريخ

٢٢/٢/١٩٨٢ الأحكام الخاصة بأصول تطبيق التصميم المحاسبي العام، والقواعد التي تحكم الدليل المحاسبي للمؤسسات الخاضعة لأحكام المرسوم رقم ٤٦٦٥<sup>(١)</sup>، ويمكن استخلاص النقاط التالية لما أورده التصميم المحاسبي العام وقرار وزير المالية عن الدليل المحاسبي والملمزم تطبيقه من قبل المؤسسات الخاضعة لأحكام كل منهما، وهذه النقاط هي:

١ - تم تحديد مجموعة المعايير المستخدمة في تصنيف/ تبويب الحسابات الممثلة لمكونات القوائم المالية الختامية (ح/ النتيجة والميزانية)، ثم تبعها بمجموعة من المعايير التكميلية لكل منها رغبة في توفير مزيد من الإفصاح عن طبيعة تلك المفردات. وفيما يلي ملخص لتلك المعايير كما جاءت بالملحق رقم (١) (الإطار المحاسبي) لقرار وزير المالية رقم ١١١ - ١ بتاريخ ٢٢/٢/١٩٨٢.

### أ - المعايير المعتمدة في التصميم المحاسبي العام: بالنسبة لعناصر الميزانية:

المعيار الأول: حيث يتم تبويب عناصر الميزانية وفقاً لأجلها بحيث يكون هناك أصول طويلة الأجل وأصول قصيرة الأجل وكذلك فهناك خصوم طويلة الأجل وخصوم قصيرة الأجل (متداولة). ومن ثم فالمعيار الأول هو الصفة الدائمة أو قصيرة الأجل للموارد الأموال واستخداماتها في تبويب عناصر الميزانية تبعاً لأجلها.

المعيار الثاني: ويتضمن هذا المعيار ثلاثة معايير فرعية لكل عنصر من عناصر الميزانية كالآتي:

- الموجود المادية: من حيث طريقة استخدامها في المؤسسة أي تبويب الموجودات المادية إلى أصول ثابتة، والمخزون وقيد الصنع.

- الرساميل: من حيث طبيعتها القانونية.

---

(١) قرار وزير المالية رقم ١١١ - ١، الملحق رقم (١) الإطار المحاسبي، والملحق رقم (٢) ولائحة الحسابات.

- الذمم المدنية والدائنة : من حيث الهدف منها، وقد تم تقسيمها إلى :

ذمم مالية بحتة .

ذمم الاستثمار

ذمم خارج الاستثمار .

بالنسبة لحساب النتيجة :

ولقد تضمنت المعايير المعتمدة لحساب النتيجة ثلاثة معايير هي :

المعيار الأول : الطبيعة الاقتصادية للعمليات التي قامت بها المؤسسة .

المعيار الثاني : تجميع العمليات لتكوين مختلف الأرصدة الوسيطة للحسابات الختامية .

المعيار الثالث : نوع العملية بالنسبة للمؤسسة (إيرادات أو أعباء) .

ب - المعايير التكميلية :

وهذه المعايير تعمل على زيادة مستوى الإفصاح عن بيانات القوائم المالية من ميزانية وحساب للنتيجة . ولذلك يتضح أن المشرع قد جعل المعايير المعتمدة السابقة معايير إلزامية، أما المعايير التكميلية فقد نص المشرع على أنها اختيارية (جوازية) بحيث تستطيع المؤسسة - إذا أرادت - أن تتبع هذه المعايير لزيادة منفعة المعلومات المنتجة .

ومن ثم، فإن المشرع أجاز للمؤسسات استكمال المعايير التي اعتمدها - كمعايير إلزامية - بمعايير تكميلية منها على سبيل المثال :

- بالنسبة لعناصر الميزانية :

١ - بالنسبة للموجودات المادية : يمكن تبويبها تبعاً لموقعها الجغرافي .

٢ - للذمم المدنية والدائنة : يمكن تبويبها تبعاً لأحد أو بعض المعايير التي ذكرت على سبيل المثال :

- صفة المتعاملين مع المؤسسة : مؤسسات مالية أو تجارية أو صناعية .

- نوع العملة : محلية (ليرات لبنانية) أو عملات أجنبية .
- الذمم المتعلقة بشركات شقيقة ، ذمم متعلقة بغيرها .
- تاريخ الاستحقاق : فهناك ذمم تستحق بعد فترة أقل من سنة (قصيرة الأجل) وأخرى تستحق بعد فترة أطول من سنة (طويلة الأجل) .
- بالنسبة لحساب النتيجة :

وقد أورد التصميم المحاسبي العام في شأن مفردات حساب النتيجة (أعباء وإيرادات) بعض المعايير الاختيارية والتي من خلالها يمكن تبويب عناصر هذا الحساب ، ولقد ذكرها على سبيل المثال لا الحصر، وهي :

أ - تبعاً للوظائف المختلفة في المؤسسة :

وظيفة الإنتاج - وظيفة البيع - وظيفة الإدارة - وظيفة التمويل .

ب - تبعاً لعلاقتها بحجم الإنتاج (طبيعة الأعباء) : يستخدم هذا المعيار عناصر الأعباء التي تحمل على حساب النتيجة ، ويمكن تقسيمها وفقاً لهذا المعيار إلى :

- أعباء متغيرة .

- أعباء ثابتة (غير متغيرة) .

جـ - تبعاً لارتباط العملية بالقطاع الذي تنتسب إليه المؤسسة ، ويقيد هذا المعيار في عمليات تجميع نتائج المؤسسات على مستوى القطاع وإجراء المقارنات بين نتائج المؤسسات التي تنتمي إلى قطاع واحد .

٢ - تم تصنيف الحسابات وفقاً لطبيعة الحساب ودرجة الإجمال أو التفصيل التي يدل عليها ، من خلال استخدام أسلوب الترميز الرقمي للتعبير عن حسابات الدليل ، مع تحديد مستوى الإجمال أو التفصيل من خلال عدد الأرقام الدالة على الحساب ، حيث يتم إضافة رقم إلى يمين رقم الحساب للدلالة على التفصيل .

٣ - من حيث درجة التفصيل أو الإجمال ، استخدم الدليل (الإطار)

المحاسبي أربعة مستويات أو مجموعات ، على أن يضاف رقم إلى يمين رقم الحساب للدلالة على مستوى تفصيلي أعلى . وبين الجدول التالي هذه المستويات (المجموعات) وعدد الأرقام الدالة على كل منها :

عدد الأرقام في الدليل المحاسبي	مستوى الحساب
رقم واحد رقمان ثلاثة أرقام أربعة أرقام (أو أكثر)	الفئات الحسابات الرئيسية الحسابات الفرعية الحسابات المساعدة

ولإيضاح العلاقة بين هذه المستويات في الإفصاح واستخدام أسلوب الترميز الرقمي ، سنأخذ أحد مفردات الأصول الثابتة المادية (الأراضي) .

فهي تدرج تحت فئة الأصول الثابتة (رقم واحد) ، وهي من بين الأصول الثابتة المادية (حساب رئيسي رقمان) ، أما كحساب فرعي فهي تدرج تحت حساب الأراضي (حساب فرعي ثلاث أرقام) وتتضمن الأراضي عدة أنواع فمنها الأراضي الفراغ والأراضي المبنية والأراضي يرسم الاستثمار الجوفي (مناجم - مقالع ...) ومنها أراضي الاستصلاح وهنا يخصص الدليل المحاسبي حساباً مساعداً لكل نوع من هذه الأراضي لمزيد من الإفصاح عن طبيعة الأراضي المملوكة للمؤسسة والتي تدرج ضمن قائمة المركز المالي جانب الموجودات . ويظهر الجدول التالي العلاقة بين المستويات الأربعة من التفصيل لبند الأراضي وفقاً للاتحة حسابات التصميم المحاسبي العام :

الترميز الرقمي	اسم الحساب	مستوى الحساب
٢	أصول ثابتة	الفئة
٢٢	الأصول الثابتة المادية	الحساب الرئيسي
٢٢١	الأراضي	الحساب الفرعي
٢٢١١	الأراضي الفراع	الحساب المساعد
٢٢١٢	الأراضي المبنية	
٢٢١٣	الأراضي برسم الاستثمار الجوفي	
٢٢١٤	استصلاح وتنظيم الأراضي	

٤ - إن المشرع اللبناني عن طريق تحديد مستويات الإفصاح وعدد الحسابات بكل مستوى ومضمون كل حساب وما يجب أن يشتمل عليه من مفردات ، فلقد قصد بذلك إلزام جميع المؤسسات الخاضعة لأحكام التصميم المحاسبي العام بأن تمسك نفس مجموعة الحسابات وتعبّر عن نفس الدلالة ، مما يحقق أهداف التوحيد النهائية . ولمزيد من الإيضاح سوف نتناول بشيء من التفصيل هذه المستويات المختلفة من الإفصاح كما وردت بالدليل (الإطار) المحاسبي ولائحة الحسابات والواردتين بالملحقين (١) ، (٢) من قرار وزير المالية رقم ١١١ - ١ في ٢٢ / ٢ / ١٩٨٢ .

#### أ - الفئات :

لقد استخدم التصميم المحاسبي العام ٩ (تسعة) فئات للدلالة على مفردات القوائم المالية الختامية ، بحيث خصص الفئات من الأولى إلى الخامسة للدلالة على عناصر الميزانية ، والفئتين السادسة والسابعة لمفردات حـ / النتيجة ، أما الفئتين الثامنة والتاسعة فقد استخدمتا كزيادة في تقديم المعلومات إذا رغبت المؤسسة في ذلك . ويتضح ذلك من الجدول التالي :



جدول لبيان الفئات الدالة على عناصر الميزانية :

رمز الفئة	الدالة
١	الرساميل الدائمة
٢	الأصول الثابتة
٣	المخزون وقيد الصنع
٤	الذمم
٥	الحسابات المالية

ويتضح من الجدول السابق أن الفئة رقم (١) خصصت لمفردات جانب الخصوم أما الفئات من (٢) إلى (٥) فقد خصصت لمفردات جانب الأصول.

جدول لبيان الفئات الدالة على مفردات حـ / النتيجة :

رمز الفئة	الدالة
٦	الأعباء
٧	الإيرادات

أما الفئتين الثامنة والتاسعة (٨ ، ٩) فقد ترك المشرع للمؤسسة حرية استخدامهما بحيث تخصص الفئة رقم (٨) للحسابات الخاصة لتقديم مزيد من المعلومات سواء لإدارة المؤسسة أو للغير. أما الفئة رقم (٩) فهي تخصص في حالة المؤسسات التي تتبع نظام المحاسبة التحليلية فقط، أما الفئات من رقم (١) إلى رقم (٨) فهي تستخدم في حالة اتباع نظام المحاسبة العامة.

ب - الحسابات الرئيسية :

نص الدليل المحاسبي على أن الحسابات الرئيسية تشمل المرحلة التالية للفئات في مستويات التفصيل ، بحيث يتم إضافة رقم إلى يمين رقم الفئة للدلالة على الحسابات الرئيسية التابعة لها. ولقد تم النص على

الحسابات الرئيسية التالية بالذليل المحاسبي :

أولاً - الحسابات الرئيسية للفتات المرتبطة بالميزانية :

الحسابات الرئيسية للفتة رقم (١) .

(١) الرساميل الدائمة	الفتة الحسابات الرئيسية
رأس المال	١٠
الاحتياطيات	١١
نتائج سابقة مدورة	١٢
نتيجة الدورة المالية	١٣
إعانات للتوظيفات	١٤
مؤونات لمواجهة أخطار وأعباء	١٥
ديون مالية طويلة ومتوسطة الأجل	١٦
حسابات ارتباطات المؤسسات والفروع	١٨
والشركات المشاركة	
حسابات تجميع الأعباء والإيرادات	١٩

- الحسابات الرئيسية للفئات من رقم (٢) إلى رقم (٥) :

الفترة الحسابات الرئيسية	(٢) حسابات الأصول الثابتة	(٣) حسابات المخزون وقيد الصنع	(٤) حسابات الذمم	(٥) الحسابات المالية
٢٠				
٢١	الأصول الثابتة			
	غير المادية			
٢٢	الأصول الثابتة			
	المادية			
٢٥	الأصول الثابتة			
	المالية			
٢٨	استهلاك الأصول			
	الثابتة			
٢٩	مؤونات هبوط			
	أسعار			
	الأصول الثابتة			
٣٠		مواد أولية		
٣١		أو استهلاكية		
٣٣		قيد الصنع		
		(سلع وأشغال		
		وخدمات)		
		منتجات		
٣٥				
٣٧		البضائع (معدة للبيع)		
٣٩		مؤونات هبوط		
		أسعار		
		المخزون		
		وقيد الصنع		

	الموردون	٤٠
	الزبائن	٤١
	المستخدمون	٤٢
	مؤسسات الضمان	٤٣
	الاجتماعي	
	الدولة والمؤسسات	٤٤
	العامة (الضرائب . .)	
	الشركاء	٤٥
	ذمم مختلفة	٤٦
	حسابات التسوية	٤٧
	حسابات مؤقتة	٤٨
	وبرسم	
	التسوية	
	مؤونات هبوط	٤٩
	قيمة	
	حسابات الذمم	
سندات توظيف		٥٠
مؤسسات مالية		٥١
الصندوق		٥٣
نحويلات داخلية		٥٨
مؤونات هبوط		٥٩
أسعار		
سندات التوظيف		

## ثانياً - الحسابات الرئيسية للفئات المرتبطة بحساب النتيجة :

الحسابات الرئيسية بالفئتين رقم (٦)، رقم (٧)

الفئة	حسابات الأعباء (٦)	حسابات الإيرادات (٧)
الحسابات الرئيسية		
٦٠	بدل شراء البضاعة	
	والتغير في مخزون البضاعة	
٦١	بدل شراء مواد	
	أولية واستهلاكية	
	والتغير في مخزون المواد	
	الأولية والاستهلاكية	
٦٢	أعباء خارجية أخرى	
٦٣	أعباء المستخدمين	
٦٤	ضرائب ورسوم	
	(ومدفوعات مماثلة)	
٦٥	مخصصات الاستهلاكات	
	والمؤونات للاستثمار	
٦٦	أعباء إدارية	
	عادية أخرى	
٦٧	أعباء مالية	
٦٨	أعباء خارج	
	الاستثمار	
٦٩	ضريبة الأرباح	
٧٠		مبيعات البضاعة
٧١		المنتجات المباعة
٧٢		الإنتاج المخزون
		(قيمة التغير)

متجات لها طابع	٧٣
الأصول الثابتة	
إعانات للاستثمار	٧٤
استردادات من	٧٥
المؤونات للاستثمار	
إيرادات الاستثمار الأخرى	٧٦
إيرادات مالية	٧٧
إيرادات خارج الاستثمار	٧٨

### ثالثاً - الحسابات الرئيسية للفتتين رقم (٨)، رقم (٩) :

لم يتضمن الدليل المحاسبي أي مسميات للحسابات الرئيسية بالفئة رقم (٨) والتي تمثل مجموعة حسابات خاصة قد ترى المؤسسة استخدامها لمزيد من الإفصاح ، أما للفئة التاسعة فلقد نص الدليل على الحسابات الرئيسية التالية :

حسابات الاستثمار التحليلية	الفئة الحسابات الرئيسية
حسابات المراقبة	٩٠
إعادة التصنيف المسبق لأعباء وإيرادات الاستثمار	٩١
مراكز التكلفة (مراكز العمل والأقسام)	٩٢
تكلفة الإنتاج المخزون	٩٣
المخزون	٩٤
تكلفة المنتجات المباعة	٩٥
الانحرافات عن التكلفة المعيارية	٩٦
فروقات التطبيق المحاسبي	٩٧
نتائج المحاسبة التحليلية للاستثمار	٩٨
حسابات الارتباطات الداخلية	٩٩

ويراهى أن الحسابات الرئيسية للفترة التاسعة تتعلق بنظام المحاسبة التحليلية وليس بنظام المحاسبة العامة.

### جـ - الحسابات الفرعية :

وتمثل هذه الحسابات المرحلة الثالثة في مراحل التفصيل والتحليل الذي أورده الدليل المحاسبي ، بحيث يتم إضافة رقم إلى يمين رقم الحساب الرئيسي لكي نتوصل إلى الحساب الفرعي . وقد نص الدليل المحاسبي على عدد من الحسابات الفرعية لكل حساب رئيسي للحصول على درجة من التفصيل عن المعلومات التي يتضمنها الحساب الرئيسي . وسوف نورد - على سبيل المثال - الحسابات الفرعية لحسابين من الحسابات الرئيسية . على أن تتضمن الجداول التي سنوردها فيما بعد جميع الحسابات الفرعية والتي تتضمنها الدليل المحاسبي عند دراسة القوائم والحسابات الختامية .

ويبين الجدول التالي الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية لعنصرين من فئات عناصر الميزانية وهما : الفترة رقم (١) الرساميل الدائمة والفترة رقم (٢) الأصول الثابتة .

### جدول لبيان الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية للفترة رقم (١) :

الحسابات الرئيسية		الحسابات الفرعية	
رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
١٠	رأس المال	١٠١	رأس المال (للمشركة أو الشخص)
		١٠٢	علاوات الأصدار والاندماج والمقدمات
		١٠٣	فروقات إعادة التخمين
		١٠٩	الحساب الشخصي لصاحب المؤسسة

١١	الاحتياطات	١١١	احتياطي قانوني
		١١٢	احتياطات نظامية
			وتعاقدية
		١١٩	احتياطات أخرى
١٢	نتائج سابقة مدورة	١٢١	نتائج سابقة
			مدورة دائنة
		١٢٥	نتائج سابقة
			مدورة مدنية
١٣	نتيجة الدورة المالية	١٣١	الهامش التجاري القائم
		١٣٢	القيمة المضافة
		١٣٣	الفائض غير
			الصافي للاستثمار
		١٣٤	نتيجة الاستثمار
			(خارج الأعباء
			والإيرادات المالية)
		١٣٥	النتيجة الجارية
			قبل الضريبة
		١٣٦	النتيجة خارج الاستثمار
		١٣٨	نتيجة الدورة - أرباح
		١٣٩	نتيجة الدورة - خسائر
١٤	إعانات للتوظيفات	١٤١	إعانات للتوظيفات مقبوضة
		١٤٥	إعانات للتوظيفات
			محولة للنتائج
١٥	مؤونات لمواجهة أخطار وأعباء	١٥١	مؤونات لمواجهة
			أخطار
		١٥٥	مؤونات لمواجهة أعباء
١٦	ديون مالية طويلة ومتوسطة الأجل	١٦١	قروض لقاء
			سندات دين



قروض من مؤسسات التسليف	١٦٢		
قروض وديون مختلفة	١٦٨		
حسابات ارتباطات المؤسسات والفروع والشركات المشاركة (حساب لكل مؤسسة) .	١٨١	حسابات ارتباطات المؤسسات والفروع والشركات المشاركة	١٨
الاموال والخدمات المتبادلة بين الفروع (أعباء)	١٨٦		
الاموال والخدمات المتبادلة بين الفروع (إيرادات)	١٨٧		
تحديد الهامش التجاري القائم	١٩١	حسابات تجميع الأعباء والإيرادات	١٩
تحديد القيمة المضافة	١٩٢		
تحديد الفائض غير الصافي للاستثمار	١٩٣		
تحديد نتيجة الاستثمار (قبل الأعباء والإيرادات المالية)	١٩٤		
تحديد النتيجة الجارية قبل الضريبة	١٩٥		
تحديد النتيجة خارج الاستثمار	١٩٦		
تحديد نتيجة الدورة المالية	١٩٧		

وفيما يلي جدول لبيان الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية للفئة  
رقم (٧) .

**جدول لبيان الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية**  
**للفتة رقم (٢)**

الحسابات الفرعية		الحسابات الرئيسية	
اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب
المؤسسة التجارية (الخلو، الشهرة، الزبائن) .	٢١١	الأصول الثابتة غير المادية	٢١
مصاريف التأسيس	٢١٢		
مصاريف البحوث والتطوير	٢١٣		
براءات الاختراع - الإجازات	٢١٤		
العلامات والقيم المماثلة			
أصول ثابتة غير مادية أخرى	٢١٩		
الأراضي	٢٢١	الأصول الثابتة المادية	٢٢
الأبنية	٢٢٣		
التجهيزات الفنية	٢٢٤		
والآلات الصناعية			
آليات النقل	٢٢٥		
أصول ثابتة	٢٢٦		
مادية أخرى			
أصول ثابتة مادية	٢٢٧		
تقيد الصنع			
سلفيات ودفعات	٢٢٨		
على حساب			
شراء أصول			
ثابتة مادية .			

٢٥	الأصول الثابتة المالية	٢٥١	سندات مشاركة
		٢٥٢	ذمم مدينة
			مرتبطة بمشاركات
		٢٥٣	سندات أخرى مجملة
		٢٥٥	قروض طويلة
			ومتوسطة الأجل
		٢٥٩	ذمم مدينة
			أخرى مجملة
٢٨	استهلاكات الأصول الثابتة	٢٨٠	استهلاكات المؤسسة
			التجارية (الشهرة)
		٢٨١	استهلاكات الأصول
			الثابتة غير
			المادية الأخرى
		٢٨٢	استهلاكات الأصول
			الثابتة المادية
٢٩	مؤونات هبوط أسعار	٢٩٠	مؤونات هبوط قيمة
			(المؤسسة التجارية)
		٢٩١	مؤونات هبوط قيم
			الأصول
			الثابتة غير المادية
		٢٩٢	مؤونات هبوط
			أسعار الأصول
			الثابتة المادية
		٢٩٥	مؤونات هبوط
			أسعار الأصول
			الثابتة المالية .

## ٥ - الحسابات المساعدة :

وهي تمثل المرحلة التالية للحسابات الفرعية في مراحل التفصيل والتحليل التي أوردتها الإطار المحاسبي ولائحة الحسابات وفقاً لقرار وزير المالية رقم ١١١ - ١ في ٢٢/٢/١٩٨٢ . وقد تم إضافة رقم إلى يمين رقم الحساب الفرعي للدلالة على الحساب المساعد بحيث أصبح الرمز الرقمي لكل حساب من الحسابات المساعدة يتكون من أربعة أرقام كما سبق وأن أوضحنا في بداية دراستنا لهذا القسم .

ولقد حدد الدليل (الإطار) المحاسبي وكذلك لائحة الحسابات عدداً من الحسابات المساعدة لكل حساب فرعي بغرض توفير مزيد من الإفصاح عن مضمون حسابات المؤسسة بما يخدم احتياجات وأهداف طبقة معينة من مستخدمي مخرجات التصميم المحاسبي العام .

ولإيضاح كيفية اشتقاق الحسابات المساعدة من الحسابات الفرعية ، سنورد الجدول التالي لبيان الحسابات المساعدة لأحد الحسابات الفرعية وهو حساب رأس المال (للمشركة أو الشخص) رقم (١٠١) ، وهذا الحساب ينتمي إلى الفئة الأولى (حسابات الرُساميل الدائمة) ويدرج ضمن رأس المال كأحد الحسابات الرئيسية (رقم ١٠) .

جدول لبيان الحسابات المساعدة للحساب الفرعي «حـ / رأس المال (للمشركة أو الشخص)»

الترميز الرقمي	اسم الحساب	مستوى التفصيل (الإفصاح)
١٠١	رأس المال (للمشركة أو الشخص)	الحساب الفرعي
١٠١١	رأس المال المكتب غير المستدعي	الحسابات المساعدة
١٠١٢	رأس المال المكتب المستدعي وغير المدفوع	
١٠١٣	رأس المال المكتب المستدعي والمدفوع	

## رابعاً - القوائم والتقارير الختامية :

تمثل القوائم والتقارير الختامية أحد جوانب التوحيد والإلزام التي أوردها التصميم المحاسبي العام فلقد نص المشرع على ضرورة أن تعد المؤسسات الخاضعة لأحكام التصميم المحاسبي العام الحسابات والقوائم الختامية وذلك وفقاً لما تضمنه التصميم من نماذج وأسس وقواعد ومصطلحات محاسبية .

ولقد نصت المادة رقم (١٩) من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على أن القوائم والتقارير الختامية الواجب إعدادها هي :

١ - الميزانية : وهي بيان يتضمن عناصر الموجودات والمطلوبات والرساميل الخاصة بالمؤسسة بتاريخ معين .

٢ - حساب النتيجة : وهو بيان تجميعي لواردات المؤسسة وأعبائها خلال دورة مالية معينة ، تظهر بموجبه نتيجة الدورة المذكورة من ربح أو خسارة من جراء مقابلة الواردات بالأعباء .

ثم تبع المشرع ذلك بمجموعة من القوائم والبيانات التكميلية التي قد تهم بعض مستخلمي المعلومات المحاسبية ، وهي :

١ - البيانات التكميلية والتي تقدم الشرح والتفصيل عن المفردات الواردة بالميزانية وحساب النتيجة ومن أهم هذه البيانات :

أ - بيان طرق التقييم المعتمدة .

ب - بيان توزيع رأس المال .

ج - بيان بالفروع والمشاركات .

د - بيان بالاصول الثابتة

هـ - بيان بالاستهلاكات

و - بيان بالمؤونات

ز - بيان بوجهة تخصيص النتائج

٢ - إعداد جدول تمويل الدورة المالية لتصوير حركة تدفق الأموال ، وتظهر بموجبه التغيرات في القيمة الصافية لرأس المال الإجمالي خلال الدورة . ويبين هذا الجدول الاستخدامات والموارد ومصادر التمويل الذاتي وعمليات الاستثمار مع بيان تفصيلي لتحليل التغيرات وتعيين الأسباب التي أدت إلى هذه التغيرات . يستخدم هذا الجدول لمقابلة احتياجات الإدارة في التعرف على حركة السيولة خلال الدورة المالية ، بغية تقدير التوقعات للفترة القادمة .

ولقد تضمن التصميم المحاسبي العام عدداً من الملاحق متضمناً كلا منها مجموعة من النماذج التي يتعين على المؤسسات استخدامها وملء بياناتها ، وسوف نتعرض لهذه النماذج عند دراسة الباب الثاني من هذا القسم . وحتى يمكن الرجوع إلى هذه النماذج بسهولة ، سوف نوضح عدد الملاحق التي أوردتها التصميم المحاسبي العام ومضمون كل منها ، تاركين النماذج إلى مرحلة تالية .

الملحق رقم ١ : لبيان نموذج الميزانية (النظام الأساسي) ، ويتضمن هذا النموذج مفردات ومكونات المركز المالي مبنية على الأقسام المختلفة للأصول والالتزامات ، وقد أورد التصميم المحاسبي العام الرمز الرقمي لكل عنصر وفقاً لمتطلبات الدليل المحاسبي . وقد تضمن هذا الملحق ، الملاحق الفرعية التالية .

الملحق رقم ١ - (١) لبيان مكونات جانب الموجودات من الميزانية .

الملحق رقم ١ - (٢) لبيان مكونات جانب المطلوبات من الميزانية .

الملحق رقم ٢ : لبيان نموذج حساب النتيجة (النظام الأساسي) ، ويشتمل على مفردات الأعباء والإيرادات عن الفترة المالية ، وقد أبرز التصميم المحاسبي العام في هذا النموذج الرمز الرقمي لكل بند من بنود هذا الحساب . ولقد انقسم هذا الملحق إلى ملحقين فرعيين كالآتي :

الملحق ٢ - (١) خصص لبيان مفردات الأعباء .

## الملحق ٢ - (٢) خصص لبيان مفردات الإيرادات .

الملحق رقم ٣ : وقد خصص هذا الملحق لتحديد البيانات التكميلية - النظام الأساسي - وقد أورد لكل نوع من هذه البيانات التكميلية ملحقاً فرعياً فمثلاً :

الملحق رقم ٣ - (١) لبيان طرق التقييم المعتمدة من المؤسسة وذلك بالنسبة لجرد المخزون السلعي ، وتحويل العناصر المسعرة بالعملة الأجنبية وبيان سعر التحويل الواجب استخدامه ، وكذلك تقييم العقود طويلة الأجل . وقد نص في هذا الملحق الفرعي على أنه إذا حدث تغيير في أحد أو كل طرق التقييم يتعين إظهار نوع التغيير والطريقة القديمة والطريقة الجديدة المستعملة وأسباب التغيير وأخيراً انعكاسات التغيير على النتائج .

الملحق رقم ٣ - (٣) لبيان توزيع رأس المال سواء بالنسبة للأشخاص أو المساهمون والنسبة المئوية والملكية كل منهم إلى مجموع رأس المال وبيانات أخرى شخصية مثل الجنسية والاسم .

## الملحق ٣ - (٤) لبيان الفروع والمشاركات .

الملحق ٣ - (٩) لبيان بالمؤونات والتغيرات التي طرأت عليها سواء بالزيادة أو التخفيض في الدورة المالية الحالية مقارنة بالدورة المالية السابقة .

الملحق ٣ - (١١) لبيان توجهه تخصيص النتائج - وهو يقابل حـ / التوزيع - للإفصاح عن كيفية توزيع نتيجة الأعمال عن هذه الدورة سواء من خلال توزيع حصص نقدية على الملاك أو حجز جزء من الأرباح على هيئة احتياطات أو كلاهما .

الملحق رقم ٤ : يخصص هذا الملحق لتقديم نموذج جدول تمويل الدورة المالية حيث يخصص لهذا الملحق ملحقين فرعيين هما :

الملحق ٤ - (١) لبيان مصادر التمويل (الذاتي أو من الغير) والتغيرات التي طرأت خلال الدورة المالية .

الملحق ٤ - (٢) لبيان أوجه الاستثمار والتغيرات التي طرأت عليه خلال الدورة المالية .

الملحق رقم ٥ : وقد خصص هذا الملحق لتقديم نماذج مختصرة للميزانية وحساب النتيجة ، والتي تقدم درجة من الإفصاح أقل عما تقدمه الميزانية وحساب النتيجة في النظام الأساسي والتي سبق الإشارة إليها في الملحقين رقم (١) ، رقم (٢) . ويعمل النظام المختصر على مقابلة احتياجات مجموعة من مستخدمي القوائم والتقرير الختامية .

ولقد تضمن هذا الملحق عدداً من الملاحق الفرعية هي :

الملحق ٥ - (١) وقد خصص لعرض نموذج الميزانية (النظام المختصر) ، مع تبويب عناصر الموجودات والمطلوبات وفقاً للمعايير السابق الإشارة إليها .

الملحق ٥ - (٢) وقد خصص هذا الملحق لبيان جانب الأعباء من حساب النتيجة (النظام المختصر) ، مع تبويبها وفقاً لمعايير التبويب السابق الإشارة إليها .

الملحق ٥ - (٣) وقد استخدم هذا الملحق للإفصاح عن جانب الإيرادات في حساب النتيجة (النظام المختصر) ، بعد تبويبها وفقاً للمعايير السابق الإشارة إليها .

وبالإضافة إلى الملاحق الخمسة السابقة والتي تمثل أهم النماذج التي أوردها التصميم المحاسبي العام ، فإن هناك عدداً من الملاحق الثانوية وهي الملحق رقم (٦) والملاحق الفرعية له والتي تشتمل على يومية الإيرادات والتفقات وسجل الأصول الثابتة واللذين يستخدمان في حالة اتباع المؤسسة للنظام المحاسبي التقدي والذي يستخدم في حالة المؤسسات الخاضعة للتكليف على أساس الربح المقطوع<sup>(١)</sup> ولقد سبق أن ذكرنا بأن هذه

(١) المرسوم رقم ٤٦٦٥ ، المادة رقم (٢) .



المؤسسات تتضمن: مؤسسات التأمين والتوفير على إطلاقها، مؤسسات الملاحة البحرية والبرية التي تكون خاضعة للضريبة، مصافي النفط، متعهدي الأشغال العامة وذلك بنسبة المبالغ التي يقبضونها فعلاً من الصناديق العامة لقاء الأشغال التي يقومون بها.

وبذلك نكون قد انتهينا من استعراض أهم الملامح الرئيسية للتصميم المحاسبي العام والتعرف على مجالات التوحيد والإلزام التي جاء بها محققاً للأهداف التي سعى المشرع إلى الوصول إليها من خلال توحيد القواعد والمبادئ المحاسبية والمجموعة الدفترية المستخدمة مع الالتزام بمجموعة من الحسابات نص عليها الدليل المحاسبي، على أن تعد المؤسسات الخاضعة لأحكام هذا التصميم عدداً من الحسابات والقوائم الختامية وفقاً لمجموعة من النماذج تحقيقاً لوحدة المخرجات ووصولاً إلى معيار القابلية للمقارنة وإمكانات التجميع على المستويات المختلفة من الاقتصاد القومي.

هذا، مع عدم الإخلال بمعيار المرونة والقابلية للتطبيق بالنسبة للظروف البيئية القائمة داخل المؤسسات الاقتصادية المختلفة.

وبذلك تنتقل الآن إلى الباب الثاني، والذي سوف يتناول بشيء من الإيجاز الدورة المحاسبية التي أوجبها التصميم، ثم التعرف على كيفية إعداد القوائم والحسابات الختامية وفقاً لقواعد التصميم المحاسبي العام وباستخدام النماذج التي أرفقها، مع ملاحظة أننا سنقصر دراستنا على النماذج الواردة في «النظام المختصر».



## الباب الثاني

### الدورة المحاسبية والقوائم والحسابات الختامية

#### مقدمة :

تمثل الدورة المحاسبية في مجموعة الخطوات الضرورية والتي يتم من خلالها تحويل مدخلات النظام المحاسبي من مستندات وقرائن دالة عن أحداث مالية إلى مخرجات متمثلة في مجموعة من القوائم والتقارير في نهاية دورة مالية متفق عليها (عادة سنة ميلادية). وسوف يخصص هذا الباب لبيان بعض جوانب الدورة المحاسبية دون التعرض لخطواتها بالتفصيل لسابق دراستها في السنوات الأولى من دراسة المحاسبة ، وسوف يتم التركيز على مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وحسابات ختامية لما لها من دلالات اقتصادية معينة يهتم بالإلمام بها .

وتتوقف طبيعة خطوات الدورة المحاسبية على طبيعة النظام المحاسبي المتبع . ولقد خالصنا في الباب الأول من هذا القسم ، إلى أن التصميم المحاسبي العام تميز بالمحافظة على معياري المرونة والقابلية للتطبيق ، على الرغم من النص على العديد من مجالات التوحيد والإلزام ، ولقد كان من مظاهر ذلك أن التصميم المحاسبي العام تضمن ثلاثة مستويات للأنظمة المحاسبية التي يمثلها أطلق عليها :

- ١ - النظام الأساسي .
- ٢ - النظام المختصر .
- ٣ - نظام المحاسبة التقليدية .

وبالإضافة إلى ذلك ، نص المشرع اللبناني على أنه من الممكن وضع قواعد محاسبية خاصة بقصد تكييف القواعد بما يتناسب مع تكوين وهيكل وطبيعة عمليات المؤسسة ، بما يعني إمكانية وضع تصاميم محاسبية خاصة لبعض المؤسسات التي لها طبيعة مميزة .

ويظهر الجدول التالي خلاصة النتائج التي توصلنا إليها في الباب الأول، والتي تعتبر نقطة البداية في دراسة كل من الدورة المحاسبية والقوائم والحسابات الختامية.

### جدول لمقارنة المستويات الثلاثة للتصميم المحاسبي العام

المؤسات الصغيرة	المعصر
نظام المحاسبة النقدية	نوع النظام المحاسبي
- أصحاب المهن التجارية والصناعية وغير التجارية . - المؤسسات التجارية الصغيرة مثل متعهدو الأشغال العامة .	الأشخاص الخاضعين للنظام .
الربح المقطوع .	نظام المحاسبة الضريبية
بيان برقم الأعمال .	البيانات الملزمة والواجب اعدادها .
- دفتر اليومية : - سجل الأصول الثابتة .	الدفاتر الإلزامية
٨٥ / ١ / ١	تاريخ التطبيق .

المؤسسات المتوسطة	المؤسسات الكبيرة
النظام المختصر أو اختيار النظام الأساسي	النظام الأساسي
- شركات الأموال غير الخاضعة لنظام مفوضي الرقابة - شركات الأشخاص - المؤسسات الفردية الخاضعة للضريبة على طريقة الربح الحقيقي	- الشركات المساهمة على اطلاقها . - الشركات الخاضعة لنظام مفوضي الرقابة . - المؤسسات التي يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين ليرة لبنانية أو تستخدم أكثر من خمسة وعشرين مستخدماً .
الربح الحقيقي	الربح الحقيقي
- ح/ النتيجة - الميزانية - البيانات التكميلية (بقدر ما تنطبق مندرجات هذه البيانات على أعمالها فيما عدا البيان الخاص بنشاطات المؤسسة وجدول تمويل الدورة المالية فتعفى من تقديمهما).	- ح/ النتيجة - الميزانية - البيانات التكميلية - جدول تمويل الدورة المالية
- دفتر اليومية - دفتر الأستاذ - دفتر الجرد والميزانية - دفتر الالتزامات	- دفتر اليومية - دفتر الأستاذ - دفتر الجرد والميزانية - دفتر الالتزامات
٨٥ / ١ / ١	٨٣ / ١ / ١

وسوف تقتصر دراستنا في هذا الباب على «النظام المختصر» ، على أن نترك الأنظمة الأخرى لدراسات قادمة .

وينقسم هذا الباب إلى الفصول التالية :

الفصل الأول : تشغيل البيانات والدورة المالية .

الفصل الثاني : الميزانية وفقاً للنظام المختصر .

الفصل الثالث : حساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر .

## الفصل الأول

### تشغيل البيانات والدورة المالية

لقد نصت المادة الثالثة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ بشأن وضع التصميم المحاسبي العام على أن تشغيل البيانات وتنظيمها يتم في نهاية كل دورة مالية مؤلفة من اثني عشر شهراً ويمكن أن تكون مدة الدورة مختلفة في بعض الحالات الاستثنائية، ومن هذا يتضح مسaire المشرع اللبناني للعرف السائد بصدد تحديد طول الدورة المالية (الفترة المحاسبية). وفي خلال الدورة المالية يتم تشغيل البيانات عن طريق تسجيل وتسويب وتلخيص العمليات المالية للمؤسسة بهدف إظهار نتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية كل دورة مالية معينة، وذلك وفقاً لمجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وباستخدام مدخل الأنظمة، يمكن القول بأن المحاسبة كنظام للمعلومات، تمثل المستندات والقرائن الدالة على الأحداث المالية للمؤسسة مدخلات للنظام، وتمثل الدورة المحاسبية مرحلة التشغيل، أما المرحلة الأخيرة وهي مخرجات النظام فتتمثل في مجموعة من القوائم والحسابات الختامية تتضمن العديد من المعلومات المفيدة لمجموعة من المستخدمين على مستوى الوحدة أو على مستويات أعلى.

وكما سبق وأن ذكرنا، فإننا لن نخصص هذا الفصل للدراسة لإجراءات تشغيل البيانات خلال الدورة المالية، ولكننا سوف نخصصه للتعرف على القواعد والمبادئ المتعلقة بتشغيل البيانات والتي جاء بها التصميم

المحاسبي العام والزم بها المؤسسات ، حيث أن إجراءات تشغيل البيانات من اثبات بدفتر اليومية وتحويل إلى دفتر الأستاذ إلى ترصيد للحسابات وإعداد ميزان للمراجعة تم دراستها في المراحل الأولى للدراسة علم المحاسبة ، ولكن الذي ينقصنا هو الوقوف على القواعد والمبادئ الملزم اتباعها أثناء إجراءات تنفيذ الدورة المحاسبية داخل المؤسسات .

واستناداً إلى نصوص المرسوم رقم ٤٦٦٥ لوضع تصميم محاسبي عام ونصوص القرار التطبيقي رقم ١١١ بتاريخ ٢٢ / ٢ / ١٩٨٢ الصادر عن وزير المالية ، يمكن استخلاص النقاط التالية :

#### ١ - ضرورة وجود مستند لكل قيد محاسبي :

لقد نصت المادة السابعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على ما يلي :

« يجب إسناد كل تسجيل محاسبي إلى وثيقة ثبوتية تنظم بصورة توفر الضمان اللازم للاثبات وتبين مصدر ومحتوى كل واقعة » .

ولا شك أن ذلك يتمشى مع القواعد المتعارف عليها في هذا الصدد ، ويؤكد على ضرورة توافر القرائن المؤيدة للأحداث المالية والتي تشمل المدخلات الملائمة للنظام المحاسبي كنظام للمعلومات .

#### ٢ - إثبات العمليات المالية وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها :

لقد راعى التصميم المحاسبي العام ضرورة النص على أن اثبات العمليات المالية كنقطة البدء في تنفيذ إجراءات الدورة المحاسبية ، لا بد وأن تتم وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، مشيراً بذلك إلى عدم خروج التصميم عن أية قواعد متعارف عليها في هذا الصدد . ويتضح ذلك من نصوص المرسوم رقم ٤٦٦٥ والقرار التطبيقي المصاحب له وذلك على النحو التالي :

أ - نصت المادة السادسة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على ما يلي :

« وأياً كانت القواعد والأساليب المحاسبية المعتمدة من قبل المؤسسة ،



لا بد لهذه الأخيرة من التقيد بالموجبات المقررة في مجال الإثبات والاعلام،  
ويقتضي لذلك :

١ - استعمال طريقة القيد المزدوج لضمان متابعة العمليات وإجراء  
التدقيق المحاسبي .

٢ - وجود مستندات مثبتة لصحة القيود المحاسبية .

٣ - تسجيل العمليات وفقاً لتسلسلها التاريخي .

٤ - مسك دفاتر المحاسبة التي تمكن من الحصول على البيانات المالية  
وتدقيقها وفقاً لمتطلبات التصميم المحاسبي العام .

٥ - وجود رقابة داخلية موثوقة قادرة على :

- تدارك الاغلاط والغش .

- المحافظة على موجودات المؤسسة ومواردها .

- تأمين التسجيل المحاسبي الصحيح لسائر العمليات المالية .

٦ - تنظيم جردة بعناصر وقيم موجودات ومطلوبات المؤسسة في نهاية  
الدورة المالية» .

ب - وكذلك نصت المادة الحادية عشر من نفس المرسوم على :

«يمكن مسك الدفاتر والمستندات المحاسبية بأية وسيلة أو طريقة  
ملائمة من شأنها أن تضمن صحة القيود وتلبي مقتضيات التدقيق المحاسبي» .

جـ - لقد نصت كذلك المادة الثانية من قرار وزير المالية رقم ١١١ في  
٢٢ / ٢ / ١٩٨٢ والخاص بأصول تطبيق التصميم المحاسبي العام على :

«تسجيل الحسابات في الدفاتر بالعملة اللبنانية ، إلا أنه يمكن تسجيل  
بعضها بعملة أخرى بشرط تحويل أرصدها إلى العملة اللبنانية عند اقتال  
حسابات الدورة المالية وذلك وفقاً لسعر الصرف المحدد من مصرف لبنان  
بتاريخ الاقتال» .

د - وكذلك فلقد نصت المادة الثالثة من قرار وزير المالية السالف الذكر، على ما يلي :

«إذا لم تكف بنود الحسابات المدرجة في التصميم المحاسبي العام لتدوين تفاصيل جميع العمليات ، يمكن للمؤسسة أن تفرد لهذه الحسابات تقسيات جزئية إضافية . أما إذا كانت تفاصيل بعض الحسابات الملحوظة في التصميم تزيد عن حاجة المؤسسة فيمكن تجميعها في حساب فرعي ضمن ذات التبويب شرط أن لا يعرقل هذا الاختصار عملية الحصول مباشرة على البيانات المالية» .

ومن النصوص السابقة يتضح أن تشغيل البيانات وفقاً للتصميم المحاسبي العام يتم وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي تحكم إجراءات الدورة المحاسبية والسابق دراستها في المراحل الأولى من دراسة مبادئ المحاسبة .

### ٣- المجموعة الدفترية المستخدمة تتكون أساساً من دفترى اليومية والأستاذ :

لقد حرص التصميم المحاسبي العام على إلزام المؤسسات الخاضعة لأحكامه بأن تحتفظ بمجموعة دفترية تتكون من دفتر للقيد الأولى (دفتر أو دفاتر يومية) ودفتر للأستاذ (أو دفاتر للأستاذ) ، هذا بجانب عدد من الدفاتر المعاونة أو البائية . ولقد راعى المشرع الإمكانات المتفاوتة للمؤسسات الخاضعة لأحكامه من حيث إمكانية تطبيق التصميم وإمسالك الدفاتر، وكذلك فلقد أخذ المشرع في حسابه تعدد وتنوع عمليات المؤسسات الملزمة بتطبيق التصميم المحاسبي . ولذلك فلقد اختلفت مستويات الإلزام من حيث مكونات المجموعة الدفترية بين المؤسسات المختلفة والخاضعة لأحكام التصميم المحاسبي العام ، وكذلك فلقد سمح التصميم للمؤسسات أن تتبع نظام الدفاتر المساعدة (يوميات ودفاتر أستاذ) إذا لزم الأمر، مع ضرورة اتباع الطريقة الفرنسية عندئذ .

ويتضح ذلك من الرجوع إلى نصوص المرسوم رقم ٤٦٦٥، وذلك على النحو التالي :

أ - لقد نصت المادة الثامنة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ بوضع تصميم محاسبي عام على : «أن دفاتر المحاسبة الواجب مسكها بصورة إلزامية هي :

- دفتر اليومية : الذي تسجل فيه العمليات المالية يوماً فيوماً ، أو تسجل فيه تلك العمليات بصورة إجمالية مرة في الشهر على الأقل ، شرط أن تحصل المؤسسة على إذن بذلك من الدائرة المالية المختصة ، وأن تحتفظ في هذه الحالة بكافة المستندات التي تمكن من إجراء التدقيق عليها يوماً فيوماً .  
- دفتر الأستاذ : لفتح الحسابات ومتابعتها .

- دفتر الالتزامات حيث تسجل ، وفقاً لتواريخ عقدها وتصفياتها ، أهم خصائص التعهدات والضمانات المأخوذة أو المعطاة أو المتبادلة .

- دفتر الجرد والميزانية : حيث تسجل عناصر الجرد والميزانية وحساب النتيجة .

ب - وكذلك نصت المادة التاسعة من نفس المرسوم على أنه «يمكن للمؤسسة أن تستعمل دفاتر يومية مساعدة ودفاتر أستاذ مساعدة وفقاً لمتطلباتها وحاجاتها ، ويتم بصورة دورية ، تجميع المعطيات المسجلة في اليوميات المساعدة في دفتر يومية وأستاذ مركزيين» .

ومن ناحية أخرى ، فلقد حرص التصميم المحاسبي العام على أن يتمشى مع ما نصت عليه التشريعات الأخرى . من دفاتر ملزمة للمؤسسات الخاضعة لأحكامها . فلقد نص قانون التجارة على أن كل شخص - حقيقي أو معنوي - له صفة التاجر أن يمكك دفتر يومية يسجل فيه يوماً فيوماً جميع الأعمال التي تعود بوجه من الوجوه إلى مشروعه التجاري ، وعلى الأقل - عندما يحول دون ذلك نوع العمل في المؤسسة - أن يسجل فيه شهرياً نتائج تلك الأعمال شرط في هذه الحالة الأخيرة أن يحفظ جميع الوثائق التي تمكن من مراقبة صحة تلك الأعمال يوماً فيوماً طوال المدة المنصوص عليها في

المادة رقم (١٩) من قانون التجارة (وتبلغ هذه المدة عشر سنوات).

وعليه أيضاً أن يجري جردة سنوية لجميع عناصر مؤسسته ، وأن يوقف جميع الحسابات بغية وضع الموازنة وحساب الأرباح والخسائر ، وأن يكون على الأقل الموازنة وحساب الأرباح والخسائر في دفتر الجرد . وإذا خلا هذا الدفتر من عناصر الجردة التفصيلية ، يجب أن تنظم الوثائق المتعلقة بها وأن تحفظ طوال المدة المنصوص عليها في المادة رقم (١٩) من قانون التجارة .

أما قانون ضريبة الدخل<sup>(١)</sup> فلقد ألزم باستخدام مجموعة من الدفاتر والسجلات تتشبه مع ما ورد بقانون التجارة . فلقد أشارت المادة العاشرة منه على مراعاة ما نص عليه قانون التجارة بخصوص الإلزام المتعلق بإمسك السجلات التجارية للأشخاص الذين يزاولون مهنة تجارية . أما المادة العشرون فلقد أوضحت أن المكلفين من أصحاب المهن غير التجارية وغير الصناعية ملزمون بإمسك السجل اليومي المنصوص عليه في القانون المذكور .

ويلاحظ هنا أن قانون ضريبة الدخل قد ألزم المؤسسات باعتماد السجلات المحاسبية من بعض الجهات المختصة (المحاكم المختصة أو كتاب العدل) كأحد الشروط الضرورية لسلامتها وإمكانية الاعتماد عليها .

ويتضح ذلك بالرجوع إلى المادة العشرون من القانون المذكور :

«تتولى أرقام المحاكم المختصة التأشير على جميع سجلات المكلفين وترقيمها من الخاضعين للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وبصرف النظر عن طريقة التكليف التي يخضعون لها ، كما يتولى كتاب العدل ترقيم سجلات باقي المكلفين والتأشير عليها» .

٤ - التركيز على وظيفتي المحاسبة : القياس والاتصال :

فلقد حرص المشرع اللبناني على ضرورة مسايرة الاتجاهات العلمية

---

(١) المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ بتاريخ ١٢ / ٦ / ١٩٥٩ .

السائدة من حيث ضرورة الاهتمام بتشغيل البيانات لغرض القياس المحاسبي للشروة وما يطرأ عليها من تغيرات ثم توصيل نتائج القياس إلى الأطراف المعنية بالصورة التي تحقق أقصى منفعة لهؤلاء الأطراف ، ومن ثم فلقد اهتم المشرع بوظيفتي المحاسبة معاً ، إلا وهما القياس والاتصال .

ولقد أوضح القرار التطبيقي لوزير المالية رقم ١١١ في الملحق رقم (٤) ضمن الفصل الأول ، أن على المؤسسات الخاضعة لأحكام التصميم المحاسبي العام ضرورة نشر القوائم والحسابات الختامية بهدف توفير أداة لا يصلح المعلومات المحاسبية لمجموعة من المستخدمين ، فلقد نص هذا القرار على ما يلي : أن الترابط فيما بين المعلومات المحاسبية العائدة للدورات مالية متعاقبة يحتم الاستمرار في اتباع الأصول والقواعد المحاسبية نفسها ، إن أي تغيير في هذه القواعد والأصول يجب أن يكون غاية الوصول إلى تعريف أفضل لوضع المؤسسة ، وهذا ما يطلق عليه قاعدة الثبات أو التجانس والتي سبق الإشارة إليها عند التعرض للقواعد المحاسبية المتعارف عليها التي جاء بها التصميم المحاسبي العام والتي نص عليها في المادة الرابعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ .

وكذلك فلقد نص القرار التطبيقي لوزير المالية رقم ١١١ بتاريخ ٢٢ / ٢ / ١٩٨٢ على ضرورة مراعاة نشر البيانات المالية وفقاً لنماذج التصميم المحاسبي العام التي تشكل حداً أدنى للمعلومات ، مع مراعاة التعديلات التي يمكن أن تقضي بها تصاميم محاسبية توضع لبعض المهن والنشاطات . ومن ناحية أخرى فلقد أوضح القرار التطبيقي كذلك أن الميزانية الافتتاحية للدورة المالية لا بد وأن تتطابق مع الميزانية الختامية للدورة المالية السابقة . وأخيراً فلا بد أن تراعي المؤسسة في تنظيم البيانات المالية ومهل نشرها التشريعات المرعية ، ويجب أن تكون تلك البيانات قابلة للتدقيق .

#### ٥ - تشجيع استخدام التشغيل الآلي (الالكتروني) للبيانات :

إن تعريف المحاسبة كنظام للمعلومات ، وضرورة توافر شروط معينة

لجودة المعلومات المنتجة ، والتي من أهمها الدقة والسرعة والتوقيت الملائم ، جعل من مظاهر الوقت الحالي الاتجاه نحو الاستفادة من الحاسبات الآلية في تشغيل البيانات المحاسبية لضمان توفير خصائص الجودة المذكورة أعلاه في مخرجات النظام ، مما يزيد من منفعتها لمستخدمي هذا النوع من المعلومات . ولقد سائر المشرع اللبناني هذا الاتجاه .

ويتضح ذلك من الرجوع إلى ما ورد بالقرار التطبيقي رقم ١١١ والملاحق الخاصة به . فلقد تضمن المحلق الرابع في قيسه الثاني عدة نصوص تؤيد هذا الاتجاه على النحو التالي :<sup>(١)</sup>

أ - يجب أن تؤمن طريقة القيد الآلية المستخدمة نفس الضمانة التي تؤمنها الطريقة التقليدية لمسك الدفاتر من حيث أمانة القيد الدفترى والسماح بإجراءات عمليات الرقابة .

ب - يجب أن تؤدي طريقة المعالجة الآلية المعتمدة إلى وضع بيانات دورية ، تثبت على الورق أو بأية طريقة أخرى تؤمن الحفاظ على البيانات المذكورة وتضمن الثقة بفحواها كوسيلة إثبات قانونية .

يقتضي أن تكون البيانات المذكورة مرقمة ومؤرخة وأن تتضمن مراجعة للمعطيات التي جرت معالجتها وفقاً لحداثتها الزمنية ، وبطريقة تحول دون إضافة أية قيود عن طريق الحشو ، أو الغاء أية قيود ، أو إجراء أية إضافات لاحقة .

ج - يجب أن يبين بوضوح أساس كل من المعطيات المسجلة ومحترها والتسبب الذي تدون عليه ، كما يجب أن يسند كل قيد إلى مستند ثبوتي خطي ، أما عندما تكون الطريقة الآلية المستعملة في تسجيل المعطيات تتم دون أن تترك أثراً وراها ، فيجب أن تؤمن طريقة المعالجة إعادة جرد هذه المعطيات بوضوح .

---

(١) الدكتور جوزيف طريه ، «التصميم المحاسبي العام للمؤسسات» ، دار النهار للنشر عام ١٩٨٢ ، الصفحات من ٢٦٢ - ٢٦٣ .

د - يجب أن يكون ممكناً في كل لحظة ، انطلاقاً من المعطيات المشار إليها اعلاه التعرف إلى مضمون الحسابات والبيانات والمعلومات الجاري تدقيقها . كما يجب أن يؤدي اتباع الطريقة المعاكسة للوصول إلى المعطيات المذكورة . وعليه فإن رصيد أي حساب يجب أن يؤيده كشف بالقيود التي أدت إلى استخراج هذا الرصيد انطلاقاً من رصيد سابق له .

هـ - تتضمن أعمال الرقابة حتى المراقب في الاطلاع على كافة الوثائق المتعلقة بتحليل وبرمجة تنفيذ المعالجة الآلية وذلك من أجل الوصول إلى إجراء الفحوصات الحسابية اللازمة .

و - يجب أن تنظم أعمال المعالجة الآلية للمحاسبة بطريقة تمكن من إجراء الرقابة على توفر السلامة في المعالجة وعناصر الثقة في النتيجة .

٦ - الربط بين توقيت التسجيل الدفترى والقيمة التي تتخذ كأساس للتسجيل :

لقد رأى المشرع عند تحديد القيمة التي تتخذ كأساس للاثبات الدفترى بدفاتر المؤسسة ، ضرورة الربط بين هذه القيمة وبين توقيت هذا الإثبات ، وقد فرق المشرع بين أربعة مراحل لهذا التوقيت وهي :<sup>(١)</sup>  
أ - عند دخول الأموال أو الذمم في المؤسسة .

ب - عند الجرد .

ج - عند وقف الحسابات .

د - عند النزع من الأصول أو فقدانها أو تلفها .

ومن الملاحظ أن القيمة التي تستخدم كأساس للتسجيل الدفترى عند دخول الأموال أو الذمم في المؤسسة لا تثير أية مشاكل لأنها تعتمد على قرائن موضوعية يعتمد عليها المحاسب في تحديدها . ولقد نصت المادة الثانية عشر من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على أن الأصول التي تدخل في ملكية المنشأة تسجل بتكلفة شرائها ، وتسجل السلع والمواد التي تنتجها المؤسسة وفقاً

(١) نفس المرجع السابق ، صفحة (٤٩) .

لتكلفة انتاجها، أما ما تحصل عليه المؤسسة مجاناً فيسجل وفقاً للقيمة السوقية، وتسجل المقدمات العينية بسعر التقديم. ولقد أوضحت المواد من الثالثة عشر إلى الخامسة عشر من المرسوم السالف الذكر كيفية تحديد تكلفة الشراء وتكلفة الانتاج والقيمة السوقية.

أما في الفترات التالية للحصول على تلك الأصول، فلقد أوضح المرسوم والقرار التطبيقي الملحق به، كيفية معالجة فروق القيم والناشئة من التطورات التي قد تحدث في الظروف الداخلية المحيطة بالمؤسسة.

فمثلاً لقد أوضحت المادة السادسة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على أن المؤسسة تنظم في نهاية كل دورة مالية، جردة بعناصر ونيم موجوداتها ومطلوباتها، وكذلك أوضح القرار التطبيقي رقم ١١١ في الملحق رقم (٤) كيفية تحديد القيمة الجارية أو الحالية للعناصر التي يتم جردها وفقاً للطبيعة المميزة لكل عنصر. فمثلاً بالنسبة للأصول الثابتة ذكر القرار التطبيقي بأن الأصول التي يطرأ انخفاض على قيمتها للاستهلاك، أو يصار إلى تكوين مؤونة هبوط أسعار لها تحمل للحسابات المتفرعة من الحسابين ٢٨ أو ٢٩ (وهما وفقاً لدليل الحسابات ح/ استهلاك أصول ثابتة، ح/ مؤونات هبوط أسعار الأصول الثابتة)، وتبقى الأصول المستهلكة كلياً مسجلة في الميزانية طالما هي موجودة في المؤسسة

أما عند وقف الحسابات والتي نصت عليه المادة العاشرة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ بأن على كل مؤسسة أن تقوم بمجرد عناصر موجوداتها ومطلوباتها مرة واحدة في السنة على الأقل وأن توقف جميع حساباتها بهدف تحديد نتيجة أعمالها ووضع ميزانيتها. ولقد أوضح القرار التطبيقي قواعد التقسيم في ذلك التاريخ حيث نصت المادة السادسة على أنه بالنسبة للأصول الثابتة، المادية وغير المادية، يتعين عند وقف الحسابات مراعاة الآتي:

- أ - مقارنة القيمة الحالية للأصول الثابتة بقيمتها الدفترية مبدئياً.
- ب - لا يسجل ربح التحسين الناتج عن مقارنة القيمة الحالية بالقيمة



الدفترية لعناصر الأصول المادية وغير المادية .

ج- يتم تسجيل قيمة التدني في الأسعار الناتج عن مقارنة القيمة الحالية بالقيمة الدفترية لعناصر الأصول المادية وغير المادية على أساس اعتباره من ضمن الاستهلاك إذا كان التدني نهائياً (لانخفاض الطاقة الانتاجية باستمرار ، بسبب مرور الزمن . . . ) ، أما إذا كان التدني مؤقتاً فيتم تكوين مؤونة بقيمته .

أما بالنسبة للمخزون وقيد الصنع ، فلقد ذكرت نفس المادة السابقة من القرار التطبيقي ، على ما يلي :

أ - عند وقف الحسابات تقارن القيمة الحالية للمخزون وقيد الصنع بالقيمة الدفترية ويؤخذ بهذه الأخيرة إذا كانت أقل من القيمة الحالية ، أما إذا كانت القيمة الحالية أقل من القيمة الدفترية ، فيستمر الأخذ بالقيمة الدفترية مع تكوين مؤونة لمواجهة هبوط الأسعار .

ب - لا يجري تكوين مؤونة هبوط أسعار عندما يكون المخزون وقيد الصنع موضوع عقد بات سينفذ لاحقاً ، إذ أن سعر البيع المحدد في العقد يغطي في آن واحد تكلفة البضاعة أو المواد الأولية والاستهلاكية وتكلفة تحويلها ، وكافة النفقات الباقية على عاتق المؤسسة من أجل حسن تنفيذ العقد .

وفي ختام هذا الفصل نود الإشارة بأن المشرع اللبناني قد حرص على توحيد عملية تشغيل البيانات في المؤسسات الخاضعة للتصميم المحاسبي العام . وذلك من خلال عرس عدد من الحالات الاسترشادية لتنفيذ خطوات الدورة المحاسبية بالنسبة لعدد من الحسابات ، فمثلاً بالنسبة لحساب رأس المال . فلقد ذكر القرار التطبيقي رقم ١١١ بتاريخ ٢٢ / ٢ / ١٩٨٢ (بالملحق رقم ٤) ، أن رأس مال الشركة يتضمن في جانبه الدائن قيمة رأس المال المذكورة في عقد الشركة ، كما يظهر التطورات التي قد تطرأ على رأس المال خلال حياة الشركة تبعاً للقرارات التي تتخذها الأجهزة المختصة بالشركة .

ويجعل هذا الحساب دائئاً بالزيادة التي تقرّر على رأس المال

والناتجة من استخدام مال الاحتياط أو تقديرات نقدية أو عينية من الشركاء .  
كما يجعل هذا الحساب مديناً بالتخفيضات الجارية على رأس المال  
مهما كان السبب (مردودات للمساهمين في رأس المال، اقفال  
خسائر...) .

وكذلك الحال بالنسبة للبضائع (المعدة للبيع) ، فلقد أوضح القرار  
التطبيقي بأنه في حالة اتباع المؤسسة لطريقة الجرد الدوري ، يجعل  
الحساب ٣٧ (ح/ البضائع المعدة للبيع) دائئاً بقيمة مخزون أول المدة ،  
والحساب (٦٠٥) (ح/ التغير في مخزون البضاعة) مديناً . كما يجعل  
الحساب ٣٧ مديناً بقيمة مخزون آخر المدة والحساب (٦٠٥) دائئاً . أما إذا  
كانت المؤسسة تعتمد طريقة الجرد المستمر ، فيجعل الحساب (٣٧) مديناً  
بالداخل إلى المخازن والحساب (٦٠٥) دائئاً ، كما يجعل الحساب (٣٧)  
دائئاً بالخارج من المخازن عند إعادة البيع ، والحساب (٦٠٥) مديناً .

والآن بعد أن استعرضنا دورة تشغيل البيانات ، فإن نتيجة هذه الدورة  
هي إعداد مجموعة من القوائم والتقارير المالية تمثل مخرجات التصميم  
المحاسبي العام كنظام للمعلومات . وهذا ما ينقلنا إلى الفصلين الثاني  
والثالث من هذا الباب .

## الفصل الثاني الميزانية وفقاً للنظام المختصر

تعتبر الميزانية أحد مكونات مخرجات النظام المحاسبي ونتيجة اتمام تشغيل البيانات من خلال الدورة المحاسبية ، ولقد حاول التصميم المحاسبي العام وضع مجموعة من القواعد والنماذج الملزمة لضمان إعداد الميزانية على صورة تجعلها تحتوي على قدر من المعلومات تحقق المستوى المطلوب من الافصاح عن المركز المالي ، وتساعد على إجراء المقارنات والتجميع الاحصائي على مستوى الصناعة أو القطاع أو على المستوى القومي ككل .

وسوف يخصص هذا الفصل لاستعراض أهم القواعد التي أوردتها التصميم المحاسبي العام والقرار التطبيقي المصاحب له ، بصدد إعداد الميزانية (قائمة المركز المالي) وتأثير الاستهلاك على إعداد تلك القائمة كأحد التسويات الجردية المؤثرة على بياناتها، مع عرض لنموذج الميزانية وفقاً للتصميم المحاسبي العام على أن تقتصر دراستنا على النموذج وفقاً للنظام المختصر، تاركين النماذج الأخرى للدراسات قادمة . وسوف نختم هذا الفصل ببعض الحالات التطبيقية لبيان كيفية إعداد الميزانية والاستفادة من بياناتها وفقاً للتصميم المحاسبي العام .

### أولاً : القواعد العامة بصدد إعداد الميزانية :

بالرجوع إلى نصوص المرسوم رقم ٤٦٦٥ لوضع التصميم المحاسبي العام والقرار التطبيقي رقم ١١١ ، يمكن استخلاص القواعد التالية بصدد إعداد الميزانية :

١ - لقد حدد التصميم المحاسبي العام مكونات الميزانية في مادته التاسعة عشر حيث نص على أن: «الميزانية هي بيان يتضمن عناصر الموجودات والمطلوبات والرساميل الخاصة بالمؤسسة بتاريخ معين». ومن ثم فإن الميزانية تتضمن عناصر المركز المالي المتعارف عليها إلا وهي: الأصول والخصوم وحقوق الملكية.

٢ - ضرورة المحافظة على الإفصاح الكافي والدقيق من خلال عرض الأرقام المقارنة العائدة إلى الدورة المالية السابقة. ويتضح ذلك من نص المادة الخامسة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ حيث ذكرت بأنه يجب أن تقدم البيانات المالية وصفاً أميناً وواضحاً ودقيقاً وكاملاً للوقائع والأوضاع المالية في المؤسسة كما يجب أن تتضمن الأرقام المقارنة العائدة للدورة المالية السابقة، وأن تبرز الوقائع المهمة المتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها، والتي قد تؤثر على القرارات التي يمكن أن تتخذها المراجع التي تستلم تلك المعلومات.

٣ - لقد حدد المشرع في المواد من الثانية عشر إلى الخامسة عشر من المرسوم رقم ٤٦٦٥ قواعد تقييم عناصر الموجودات والمطلوبات والرساميل في تاريخ إعداد الميزانية.

ولقد سبق أن تعرضنا إلى جزء كبير من هذه القواعد في موضع سابق. ولكن من الأمور التي نود إضافتها هنا عمليات إعادة التخمين (إعادة التقدير) والتي اجازها المشرع اللبناني، ويتضح ذلك من النقاط التالية:

أ - لقد نص المشرع في المادة السادسة عشر من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على:

«تهدف عمليات إعادة التخمين الجزئية أو الشاملة لعناصر الميزانية إلى استبدال القيم المسجلة سابقاً بقيم مصححة وفقاً للشروط المقررة في التشريعات المرعية الإجراء». ويتضح من نص هذه المادة أن التصميم المحاسبي العام لم يتضمن أية قواعد أو إجراءات لاتمام عمليات إعادة

التخمين، ولكنه ترك أمر ذلك إلى «الشروط المقررة في التشريعات المرعية الاجراء». ولقد فهم أن المقصود بتلك التشريعات المرعية، هو قانون ضريبة الدخل رقم ٢٧ / ٨٠ والذي أوضح القواعد المنظمة لعمليات إعادة التخمين الأصول الثابتة.

ب - لقد نصت المادة الحادية عشر من القانون ٢٧ / ١٩٨٠ لضريبة الدخل، على أن للمؤسسات الخاضعة لطريقة التكلفة بالربح الحقيقي أن تعيد كل خمس سنوات تخمين ما لديها من عناصر أصول ثابتة وفقاً للأصول المحددة في قانون التجارة لتخمين المقدمات العينية في شركات الأموال، على أن يتم ابلاغ الدائرة المالية المختصة بنتائج محضر التخمين.

ولقد أوضحت هذه المادة المعالجة المحاسبية والضريبية لنتائج إعادة التخمين حيث نصت على أنه في حالة تخمين عناصر الأصول الثابتة بأعلى من سعر تكلفتها الأصلي أو من رصيده المتبقى بعد الاستهلاك، تعتبر الزيادة ربحاً تحسین. ولقد حدد القانون ٢٧ / ٨٠ مدى خضوع هذا الربح لضريبة الدخل حيث أوضح بأن ربح التحسين لا يخضع لضريبة الدخل إذا بقي مستقلاً في حساب خاص في كل من جانبي الأصول والخصوم في الميزانية أو إذا استعمل في تغطية خسائر ما تزال ظاهرة ومحددة في الميزانية وذلك ضمن حدود ما يستعمل منه في تغطية هذه الخسائر.

أما في الحالات الأخرى فيخضع ربح التحسين لضريبة الدخل بمعدل ١٢٪، ويمكن عندئذ حساب الاستهلاك على القيمة الجديدة الظاهرة نتيجة إعادة التخمين الموافق عليها من الدائرة المالية المختصة أو المقررة من لجنة الاعتراضات.

جـ - لقد أوضح المشرع اللبناني أيضاً الحالات التي تلجأ فيها المؤسسة إلى إعادة التخمين ومن بين تلك الحالات، عند انضمام أو انفصال أحد الشركاء، أو عند ارتفاع قيمة الأصول الثابتة ارتفاعاً كبيراً أو انخفاض قيمتها ورغبة المؤسسة في اظهار المركز المالي بصورة واقعية، أو رغبتها في تكوين

احتياطي استبدال لشراء أصول ثابتة جديدة.

د - ولقد نص الملحق رقم (٤) من القرار التطبيقي رقم ١١١ على أنه «توازن الزيادة في قيمة الأصول الناتجة عن عملية إعادة التخمين بوضع ما يوازئها في حساب الرساميل الخاصة (الحساب رقم ١٠٣ - فروقات إعادة التخمين)» ومن ناحية أخرى أوضح هذا الملحق بأنه يمكن إضافة فروقات إعادة التخمين إلى رأس المال، إلا أنه لا يمكن إجراء أي توزيع عليها.

### ثانياً : قواعد استهلاك الأصول الثابتة :

لقد نص القرار التطبيقي على أن الأصول الثابتة تتكون من جميع الأموال والقيم المخصصة للبقاء طويلاً على ذات الشكل في المؤسسة . ولقد ذكرت المادة السادسة من ذات القرار على : «فيما يتعلق بالأصول الثابتة التي تنخفض طاقتها الانتاجية العادية باستمرار بسبب عامل مرور الزمن أو بسبب الاستعمال أو التغيرات التقنية أو لأي سبب آخر، تضع المؤسسة لها مخططاً للاستهلاك وفقاً لأحكام المادة (٢) من القانون ٢٧ / ٨٠ . وعند وقف الحسابات في نهاية كل دورة مالية تحدد قيمة الأصل الصافية بنتيجة تطبيق هذا المخطط على القيمة الدفترية للأصل . ولا تتأثر القيمة الصافية للأصول بقيمتها الحالية ما لم تكن هذه الأخيرة أدنى منها، حيث يصار إلى تكوين : إما استهلاك استثنائي إذا كان هذا التدني قد تم بصورة نهائية، ويعدل تبعاً لذلك رصيد مخطط الاستهلاك، وإما تكوين مؤونة بقيمة هذا التدني إذا اعتبر أنه مؤقت» .

ومن هذا يتضح أن التصميم المحاسبي العام، والقرار التطبيقي المصاحب له ترك قواعد احتساب الاستهلاك لقانون ضريبة الدخل ٢٧ / ١٩٨٠ اقتناعاً بأن الاستهلاك يعتبر أحد المؤثرات الهامة على تحديد وعاء الضريبة باعتباره أحد الأعباء واجبة الخصم من إيرادات الفترة . وبالرجوع إلى نصوص القانون ٢٧ / ٨٠ بصدد قواعد استهلاك الأصول الثابتة، يمكن استخلاص النقاط التالية :

١- لقد نصت المادة الثانية من القانون ٢٧ / ١٩٨٠ على أن الاستهلاك يعتبر من الأعباء المقبولة للتزليل ، حيث ذكرت بأن الاستهلاكات المحسوبة على أساس سعر الكلفة الأصلي لعناصر الأصول الثابتة لدى المؤسسة ، يتخذ وزير المالية قرار بتحديد نسب هذه الاستهلاكات ضمن حدود قصوى ودنيا ، على أن يحق للمكلف أن يختار النسبة أو النسب التي تتلاءم مع أوضاعه ومؤسسته ، شرط أن يودع الدائرة المالية المختصة مسبقاً برنامج الاستهلاكات وإلا اعتبر أنه اختار نسبة الاستهلاك الدنيا ، على أن تبقى النسبة أو النسب المختارة ثابتة والزامية طوال المدة المحددة لتعادل قيمة الاستهلاك مع سعر الكلفة الأصلي . ولقد أصدر وزير المالية قرارات حدد فيها معدلات الاستهلاك القصوى والدنيا لكل نوع من أنواع الأصول الثابتة .

٢- نص القانون ٢٧ / ١٩٨٠ على استخدام طريقة القسط الثابت فقط لاحتساب أقساط الاستهلاك السنوية . ولقد أوضح القانون أن بعضاً من الأصول الثابتة (كالعدد الصغيرة في الورش) من الصعب استخدام معدلات لاستهلاكها مما يجعل من الملائم تحديد قسط الإهلاك السنوي لها من خلال «عملية إعادة التخمين» ويتحدد قسط الاستهلاك السنوي والذي يحمل على إيرادات الفترة عن طريق إيجاد الفرق بين قيمة الأصل أول الفترة مضافاً إليه ما تم شراؤه أو انتاجه خلال الفترة والقيمة آخر المدة لهذا الأصل وفقاً لإعادة التخمين .

٣- محاولة المشرع استخدام مدخل المحافظة على القوة الانتاجية لرأس المال المستثمر عند حساب أقساط الاستهلاك . فبعد أن كانت إدارات الضرائب تصر على استخدام سعر الكلفة الأصلي لحساب أقساط الإهلاك مما يعني المحافظة على القيمة الإسمية لرأس المال المستثمر ، جاء القانون رقم ٢٧ / ١٩٨٠ ليبيّن في مادته الحادية عشر للمؤسسات الخاضعة للربح الحقيقي إعادة تخمين ما لديها من عناصر أصول ثابتة مرة كل خمس سنوات ، واحتساب الاستهلاك على القيمة الجديدة بعد إعادة التخمين ، ولا شك أن المشرع قد قصد بذلك المحافظة على القوة الانتاجية لرأس المال المستثمر

حيث تتمكن المؤسسة من استبدال أصولها المستهلكة بأخرى جديدة لها نفس الطاقة الانتاجية في ظل الارتفاع المستمر لمستويات الأسعار. ولا شك أن القانون ٢٧ / ١٩٨٠ ترك الحرية للمؤسسات الخاضعة للربح الحقيقي لإجراء عمليات إعادة التخمين أو عدم إجرائها وفقاً لما تراه من أهداف يمكن تحقيقها من وراء ذلك وخاصة أن أرباح التحسين الناشئة من عمليات إعادة التخمين ستخضع لضريبة نسبية مقدارها ١٢٪ من قيمة الربح.

### ثالثاً: نموذج الميزانية وفقاً للنظام المختصر:

لقد أورد المرسوم رقم ٤٦٦٥ بوضع التصميم المحاسبي العام في الملحق رقم (٥) - ١ نموذجاً للميزانية وفقاً للنظام المختصر، وأوضح ضرورة التزام المؤسسات الخاضعة لأحكام التصميم المحاسبي العام بهذا النموذج. ويتضح من استعراض مكونات هذا النموذج الخصائص التالية:

١ - ضرورة استخدام الأرقام الدالة على مفردات الميزانية (الترميز الرقمي) بدليل الحسابات، للدلالة على مستوى الإفصاح أو الإجمال التي تحتوي عليه بيانات تلك القائمة.

٢ - ضرورة إظهار القيمة الإجمالية لعناصر الموجودات (الأصول) ثم إظهار مقدار الاستهلاكات والمؤنات لاستخراج صافي القيمة بعد ذلك.

٣ - ضرورة إظهار الأرقام المقارنة عن الدورة المالية السابقة للتعرف على تطورات المفردات المختلفة بين فترتين ماليتين متتاليتين، مما يزيد منفعة تلك المعلومات لمستخدمي الميزانية. وذلك بطبيعة الحال في جميع الميزانيات ما عدا الميزانية الأولى للشركة.

٤ - ضرورة مراعاة التبويب العلمي بما يضمن سلامة عرض الميزانية. ولقد استخدم المشرع التبويب المتعارف عليه سواء في جانب الموجودات أو جانب المطلوبات. ومن أهم هذه القواعد:

أ - تقسيم الأصول الثابتة إلى ثلاثة مجموعات فرعية (غير مادية، مادية، مالية) مع بيان سعر الكلفة الأصلية في خانة مستقلة ثم إظهار مجموع



الاستهلاكات والمؤونات لإظهار صافي القيمة بعد ذلك .

ب- ضرورة الفصل بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة وإظهار كلاً منها في مجموعة مستقلة .

ج- تخصيص مفردة مستقلة لإظهار إجمالي فروقات الأعباء والتسويات والتي تنشأ من التسويات الجردية للأعباء والإيرادات مثل : أعباء محتسبة مسبقاً وإيرادات محتسبة مسبقاً والأعباء الواجب توزيعها على عدة دورات .

د- التفرقة بين الالتزامات الداخلية (الرساميل الخاصة) ، والمطلوبات الخارجية .

وفيما يلي نموذج الميزانية وفقاً للنظام المختصر كما ورد بالملحق رقم (٥) -  
١ - بالمرسوم رقم ٤٦٦٥ :

الملحق رقم ٥ - (١)

الميزانية  
(النظام المختصر)

الميزان : .....  
اسم صاحب المؤسسة الفردية : .....  
رقمه : .....

اسم المؤسسة التجاري .....  
رقم السجل التجاري .....  
نوع المؤسسة : فردية - شركة أشخاص - شركة أموال

الدورة المالية الحالية		الدورة المالية السابقة		المجموعات
القيمة	الاستهلاكات	القيمة	القيمة	
الصافية	والمؤنات			
١	٢	٣	٤	
١٠				- المؤسسة التجارية والحلوى، الشهرة ، الزبائن)
١١				- أصول ثابتة غير مادية أخرى
١٩				إجمالي الأصول الثابتة غير المادية
٢٩				إجمالي الأصول الثابتة المادية
٢٩				إجمالي الأصول الثابتة المالية
٢٥٠				
٤٩				مجموع الأصول الثابتة I

٥٠	حسابات التبركاه الجارية المدينه	٤٥١
II		
٥٩	المخزون وقيد الصنيع	٣٠٠
	- سلفات ودفعات على حساب	٤٠٩
٦٠	طلبات الاستثمار	
	- الزبائن	٤١٠
٦١	ذمم مدينه	٤٣-٤١
٦٣		٤٤
٧١	- سندات توظيف	٥٠٠
٧٢	- المصارف	٥١٠
٧٣	- الصندوق	٥٣٠
٨٩	مجموع الاصول المتداولة III	
	إجمالي فروقات الاعباء والتسويات	(٤٧١)
٩٠		(٤٧٢)
	IV	(٤٧٦)
	المجموع العام	
٩٩	IV.III.II.1	

السنة المالية .....  
من ..... إلى .....

الدورة المالية السابقة	الدورة المالية الحالية	المطلوبات
١١	١١٠٠	رأس المال
١٢	١٠٢	فروقات إعادة التخصين
١٣		الاحتياطيات
١٤	١١١	- احتياطي قانوني
١٨	١١٩	- احتياطيات أخرى
١٩	١٢٠	نتائج سابقة مدورة
٢٠		(رصيد دائن أو مدين)
	١٣٠	النتيجة الصافية للدورة المالية
٢١		(ربح أو خسارة)
	١٤٠	إعانات للتطبيقات
٢٩	I	الرسائل الخاصة
٣٩	II	إجمالي الموزعات اعطار واعاء
٤٩		إجمالي الدينون المالية التطويلة
	III	والتوسطة الاجل

٤٥١	حسابات البنوك الجارية الدائنة ١٧	٥٠
٤١٩	سلفات ومقبوضات حل حساب	٥١
	طلبات قيد التقييم	
٤٠١	قسم دائنة (موردو الاستثمار)	٥٢
٤٧/٤١	قسم الاستثمار الدائنة (مستخدمون)	٦٤
٤٣	ضمان اجتماعي (٠٠)	
٤٤	قسم دائنة اخرى (ضرائب)	٦٥
٥١٩	مساهمات مالية جارية	٧٩
	قسم دائنة قصيرة الاجل	٨٩
٤٧٣	إجمالي فروقات الإيرادات	٩٠
٤٧٥	والتسميات	٧١
	المجموع للعام	٩٩
	VI.V.IV.III.II.I	

ولايضاح كيفية إعداد الميزانية وفقاً لقواعد التصميم المحاسبي العام،  
نورد الأمثلة التالية :

مثال (١) :

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المؤسسات اللبنانية  
وذلك بعد إعداد حساب النتيجة عن السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ١٩٨٧  
(المبالغ بالليرة اللبنانية) :

٢٠٠٠٠٠٠ إجمالي الأصول الثابتة المالية ، ١٠٠٠٠٠٠٠ قرض طويل  
الأجل ، ٨٠٠٠٠٠ مخزون وقيد الصنع ، ١٢٠٠٠٠٠ الزبائن (العملاء)  
٤٣٠٠٠٠ حساب جاري المصرف العربي المحدود ، ٩٢٠٠٠٠ إجمالي  
الأصول الثابتة غير المادية ، ١٠٠٠٠٠٠٠ سندات توظيف ، ٣٠٠٠٠٠٠ إجمالي  
الأصول الثابتة المادية ، ٦٠٠٠٠٠٠ نتائج سابقة مدورة (دائن) ، ٤٠٠٠٠٠٠  
فروقات إعادة التخمين (دائن) ، ٥٥٠٠٠٠٠ النتيجة الصافية للدورة المالية  
(دائن) ، ٨٠٠٠٠٠٠ إجمالي مؤونات لمواجهة أخطار وأعباء .

المطلوب : تصوير الميزانية لهذه المؤسسة وفقاً لأحكام التصميم  
المحاسبي العام في لبنان وذلك في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٧ .

الممل :

الموجودات	الميزانية في ١٢ / ١٩٨٧	المطلوبات
٢١٠	إجمالي الأصول الثابتة غير المادية	رأس المال
٢٢٠	إجمالي الأصول الثابتة المادية	فروقات إعادة التخصين
٢٥٠	إجمالي الأصول الثابتة المادية	نتائج سابقة مطورة
٣٠٠	مجموع الأصول الثابتة I	النتيجة الصافية للدورة المالية
٤١٠	المختزون وقيد الصنيع	مجموع الرسائل الخاصة I
٥٠٠	الزبائن	إجمالي المؤنات لمراجعة
٥١٠	سندات توظيف	أعفاء وأخطار II
	المصارف	
	مجموع الأصول المتداولة III	إجمالي الديون المالية المطرولة
	المجموع المام	والمترسطة الاجل III
		المجموع المام

## ملاحظات على الحل :

- ١ - لم تتضمن البيانات المستخرجة من دفاتر المؤسسة مقدار رأس المال ، وقد تم استخدام خاصية توازن جانبي الميزانية لاستخراج رأس المال كمتتم حسابي بين مجموع جانبي الميزانية .
- ٢ - اقتصرت بيانات الميزانية على المفردات التي استخرجت من دفاتر المؤسسة ولم تتضمن الميزانية المفردات الأخرى التي ورد ذكرها بالنموذج الوارد في ملحق التصميم المحاسبي العام .
- ٣ - لم تخصص خانة للأرقام المقارنة عن الدورة المالية السابقة لعدم توافر بيانات عنها في المثال السابق .

مثال (٢) :

لقد اظهرت سجلات ودفاتر مؤسسة الأحلام اللبنانية - بعد إعداد حساب النتيجة - الأرصدة التالية وذلك في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٦ (القيمة بالليرة اللبنانية) :

٥٨٠٠٠٠٠ أراضي، ٧٠٠٠٠٠٠ أبنية، ٣٢٠٠٠٠٠ تجهيزات فنية ومعدات، ١٩٩٠٠٠٠ الزبائن، ٣٤٠٠٠٠٠ الصندوق، ٨٩٠٠٠٠ إيرادات محتسبة مقدماً، ٦٠٠٠٠٠ ضرائب مستحقة، ٢٦٠٠٠٠٠ نتائج سابقة مدورة، ٩٠٠٠٠٠ النتيجة الصافية للدورة المالية (خسائر)، ١٣٩٠٠٠٠ أعباء محتسبة مقدماً، ٥٩٠٠٠٠٠ مؤونات هبوط قيم الذمم المدنية - زبائن، ١٠٠٠٠٠٠ ذمم دائنة (موردو الاستثمار)، ١٨٠٠٠٠٠ مؤونات لمواجهة أخطار وأعباء، ٦٠٠٠٠٠٠ مجموع استهلاكات أصول ثابتة مادية، ٢٨٠٠٠٠٠ احتياطي قانوني، ١٩٠٠٠٠٠ رأس المال، ٢٠٠٠٠٠٠ إجمالي الأصول الثابتة المالية، ٨٠٠٠٠٠٠ المخزون وقيد الصنع، ١٦٠٠٠٠٠٠ سندات توظيف .

المطلوب :

تصوير ميزانية مؤسسة الأحلام في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٦ وفقاً لأحكام التصميم المحاسبي العام .



الحل :

المطلوبات

الموازاة في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٦

الموجودات

المطلوبات	الموازاة في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٦	الموجودات
١٠٠ رأس المال	١٩٠٠٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠٠٠
١١١ الاحتياطي قانوني	٧٨٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠
١٢٠ نتائج سابقة مملوكة	٣٩٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠
١٣٠ النتيجة العسائية للملحقة المالية (حسابي)	٩٠٠٠٠٠	١٩٩٠٠٠٠
١٥٠ الراسم الخاصة I	٢٣٥٠٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠٠
١٥٠ إجمالي الموزونات لمواجهة	١٨٠٠٠٠٠	١٤٤٠٠٠٠٠
٤٠١ اخطار واعاء II	١٠٠٠٠٠٠	١٣٩٠٠٠٠
٤٤ فهم دائنة (مورد واستعداد)	٩٠٠٠٠٠	
٤٤ فهم دائنة أخرى (مواكب)	١٦٠٠٠٠٠	
٤٧٣ فهم دائنة قصيرة الأجل III	٨٩٠٠٠٠٠	
إجمالي فروقات الإيرادات والتسويات	٨٩٠٠٠٠٠	
إيرادات محسنة مسبقا IV	٣٧٧٩٠٠٠٠	
المجموع العام I + II + III + IV	٣٧٧٩٠٠٠٠	
١٠٠ إجمالي الأصول الثابتة المالية	١٠٠٠٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠٠٠
١١٠ مجموع الأصول الثابتة I	٧٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠
١٢٠ المخزون وقيد المنتج	١٣٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠
١٣٠ الزبائن وموزونات	٨٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠
١٤٠ سندات توظيف	١٤٠٠٠٠٠٠	١٩٩٠٠٠٠
١٥٠ المستوفى	١٩٠٠٠٠٠٠	١٩٩٠٠٠٠
١٦٠ مجموع الأصول المتداولة II	٣٤٠٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠٠
١٧٠ إجمالي فروقات الإعفاء والتسويات	١٤٤٠٠٠٠٠	١٤٩٩٠٠٠٠
١٨٠ إعفاء محسنة مسبقا III	١٣٩٠٠٠٠	
١٩٠ مجموع العام I + II + III	١٣٩٠٠٠٠	
٢٠٠ إيرادات محسنة مسبقا IV	٣٧٧٩٠٠٠٠	
٢١٠ المجموع العام I + II + III + IV	٣٧٧٩٠٠٠٠	

## ملاحظات على الحل :

١ - تم تجميع مفردات الأصول الثابتة المادية في بند واحد تبعاً لنموذج الميزانية وفقاً للنظام المختصر في التصميم المحاسبي العام، ويتم ذلك بالنسبة لجميع العناصر الأخرى إذا توفرت بيانات تحليلية عن مفرداتها .

٢ - ضرورة الإلتزام بالناحية الشكلية في أظهار القيمة غير الصافية في خانة مستقلة ، وإظهار الاستهلاكات والمؤونات المرتبطة بالأصول في خانة مستقلة ثم إظهار صافي القيمة في خانة ثالثة .

٣ - تم خصم نتيجة الدورة المالية (٩٠٠٠٠٠ ليرة) حيث أنها تمثل خسائر العام، ومن الملاحظ أنها لا تظهر في جانب الأرصدة المدينة ولكنها تخصم من مجموع الراساميل الخاصة .

٤ - بالنسبة للعناصر المقدمة والمستحقة تظهر حسب طبيعة الرصيد في جانب الموجودات (الأصول) أو المطلوبات (خصوم) .

٥ - تم استخدام الترميز الرقمي الوارد بلائحة الحسابات للدلالة على مفردات الميزانية وذلك تمشياً مع متطلبات إعداد نموذج الميزانية وفقاً لأحكام التصميم المحاسبي العام .

ولذلك فقد رأينا أن نرفق في ختام هذا الباب ملحقاً يبين الأرقام الدالة على مفردات الدليل المحاسبي (مجموعة الحسابات) والذي أطلق عليه «لائحة الحسابات» . كما وردت بالملحق رقم (٢) من القرار التطبيقي رقم ١١١ - ١ بتاريخ ١٩٨٢/٢/٢٢ والصادر عن وزير المالية . ولا شك أن لائحة الحسابات سوف تساعد في التعرف على أرقام كل مفردة ومكونات الفئات الرئيسية للحسابات من حسابات رئيسية وفرعية ومساعدة . وبطبيعة الحال فإن الرجوع إلى هذه اللائحة سوف يكون مفيداً في التعرف على ما جاء به التصميم المحاسبي العام في هذا الصدد مقارنة بما سبق دراسته في القسم الأول عن الترميز الرقمي المستخدم في ظل النظام المحاسبي في جمهورية مصر العربية .

## الفصل الثالث

### حساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر

تضمنت أهداف التصميم المحاسبي العام إظهار نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال دورة مالية معينة ، ويتضح ذلك من نص المادة الأولى من المرسوم رقم ٤٦٦٥ والتي ذكرت بأن المحاسبة هي نظام لتنسيق المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة ، وهي تتناول ضبط المعطيات الأساسية بصورة رقمية وتسجيلها وتبويبها وتقديمها بعد المعالجة اللازمة كمجموعة متسقة من المعلومات على شكل بيانات مالية تمكن دورياً من اعطاء صورة أمينة عن نتائج العمليات المسجلة وعن صافي حقوق المؤسسة ومركزها المالي . ويستخدم حساب النتيجة كأداة لإظهار نتائج عمليات المؤسسة ، ومن ثم فهو أحد مخرجات النظام المحاسبي . ولقد اهتم المرسوم رقم ٤٦٦٥ والقرار التطبيقي الملازم له رقم ١١١ بكيفية إعداد هذا الحساب ضماناً لسلامة المضمون وصدق العرض وتوحيداً للشكل .

وسوف يخصص هذا الفصل للتعرف أولاً على القواعد الملزمة في إعداد حساب النتيجة ثم تنتقل إلى دراسة الجوانب الشكلية من خلال استعراض النموذج الذي أورده المرسوم رقم ٤٦٦٥ والملزم استخدامه وفقاً للنظام المختصر - محل دراستنا في هذا الفصل - وسوف نختم هذا الفصل بمجموعة من الأمثلة لشرح كيفية تطبيق القواعد الملزمة في الإعداد وبيان الصورة التي يظهر بها هذا الحساب لمستخدمي القوائم المالية .

**أولاً : القواعد الملزمة عند إعداد حساب النتيجة :**

استناداً لنصوص مواد المرسوم رقم ٤٦٦٥ والقرار التطبيقي رقم ١١١ يمكن استخلاص النقاط التالية :

١ - لقد أوضحت المادة التاسعة عشر من المرسوم رقم ٤٦٦٥ بأن حساب النتيجة يعتبر من القوائم الملزمة كحد أدنى من المعلومات الواجب توفيرها، حيث ذكر بأن من بين البيانات الواجب إعدادها حساب النتيجة والذي يمثل بيان تجميعي لواردات المؤسسة وأعبائها خلال دورة مالية معينة، تظهر بموجبه نتيجة الدورة المذكورة من ربح أو خسارة من جراء مقابلة الواردات بالأعباء.

٢ - لقد اظهرت المادة السابعة عشر من المرسوم رقم ٤٦٦٥ مكونات الواردات والأعباء المكونة لحساب النتيجة، ونصت على أن نتيجة الدورة المالية تتمثل بالفرق بين وارداتها وأعبائها. وتتكون كل مجموعة من الآتي:

أ- الواردات (الإيرادات): تتكون هذه الواردات من المبالغ أو القيم التي تخص الدورة المالية، المقبوضة أو المرتقب قبضها نتيجة للأسباب التالية:

- بسبب ما قدمته المؤسسة من بضائع أو مواد أو اشغال أو خدمات أو منافع.

- من جراء موجب قانوني مترتب للمؤسسة على الغير.

- بصورة استثنائية بدون مقابل.

- نتيجة للتغير في الانتاج المخزون (أي الفرق بالزيادة أو النقصان بين قيمة الانتاج المخزون آخر المدة وقيمة المخزون أول المدة) وبين الرصيد الدائن على وجود مخزون تكميلي بينما الرصيد المدين يشير إلى حصول انخفاض في المخزون ولا تؤخذ هنا مؤونات هبوط أسعار المخزون.

- قيمة انتاج المؤسسة من الأصول الثابتة.

- نتيجة مردودات الاستهلاكات والمؤونات.

- نتيجة بدل التفرغ من عناصر الأصول المبيعة أو التالفة أو المفقودة.

ب - الأعباء: والتي تتألف من المبالغ أو القيم التي تخص الدورة

المالية، المدفوعة أو المستحق دفعها، في مقابل :

- البضائع أو المواد أو التجهيزات أو الاشغال أو الخدمات التي أديت للمؤسسة .

- المنافع التي حصلت عليها المؤسسة .

- تنفيذاً لموجب قانوني مترتب على المؤسسة .

- بصورة استثنائية بدون أي مقابل .

- مخصصات الاستهلاك والمؤنات .

- القيم الدفترية لعناصر الأصول المتفرغ عنها أو التالفة أو المفقودة .

٣ - ضرورة إجراء التسويات اللازمة لبنود الواردات والأعباء تطبيقاً لمبدأ الاستحقاق بحيث تمثل مكونات حساب النتيجة من الواردات الخاصة بالدورة المالية سواء التي قبضت أو المرتقب قبضها (المستحقة)، وكذلك من الأعباء الخاصة بالدورة المالية سواء المدفوعة أو المستحق دفعها، ويتضح ذلك من نص المادة السابعة عشر من المرسوم رقم ٤٦٦٥ والسابق الإشارة إليها . وبالتبعية استبعاد ما دفع أو ما حصل من أعباء وإيرادات تخص فترات لاحقة .

٤ - ضرورة مراعاة أن حساب النتيجة يظهر الربح المحاسبي (النتيجة الصافية للدورة المالية) دون الربح الضريبي (وعاء احتساب الضريبة)، مما يتطلب معه ضرورة إجراء مجموعة من التعديلات على الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الضريبي نص عليها الملحق رقم (٣) من القرار التطبيقي لوزير المالية رقم ١١١، بحيث يتم إضافة الاستهلاكات الاستثنائية والمؤونة المكونة لمواجهة هبوط الأسعار وأية مؤونة أخرى لا ينص القانون الضريبي على خصمها وتحميلها على واردات الدورة المالية، كذلك يتم استبعاد الإيرادات غير الخاضعة للضريبة من مجموع الأرباح الصافية .

٥ - ضرورة مراعاة تأثير تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية التي أشار

إليها المرسوم رقم ٤٦٦٥ في مادته الرابعة - والسابق دراستها في الباب الأول - على إعداد حساب النتيجة وبيان النتيجة الصافية للدورة المالية ، ومن أمثلة تلك المبادئ ، مبدأ استمرار الاستثمار وما يتطلبه ذلك من التقسيم على أساس الكلفة التاريخية للأموال وضرورة توزيع تلك الكلفة على الدورات المالية التي تستفيد من خدمات تلك الأموال (الاستهلاك) ، ومبدأ استقلالية الدورات المالية مما يعني ضرورة إجراء التسويات الجردية بما يؤدي تضمين كل دورة مالية بما يعود لها فقط من واردات وأعباء ، وأخيراً فإن مبدأ الحيطة والحذر يعني عدم ادراج في حساب النتيجة لأي إيراد أو ربح تحسين إلا عند تحققه ، مع أنه يجب تدوين كل عبء أو تدن في قيمة موجودات المؤسسة بمجرد احتمال حصوله ، مثال ذلك تكون مؤونات هبوط قيم الذمم المدينة لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها .

٦ - ضرورة إعداد حساب النتيجة على عدد من المراحل لتوفير المعلومات عن نتيجة النشاط وقياس كفاءة الأداء الإداري للمؤسسة بما يخدم وحدة المفهوم بين منتجي المعلومات ومستخدميها على مختلف المستويات . ولقد نص القرار التطبيقي رقم ١١١ في الفصل الثاني من الملحق رقم (٤) على النتائج الرئيسية التي يتعين الالتزام بها عند إعداد حساب النتيجة والتي تتمثل في سبعة نتائج رئيسية يخصص لكل نتيجة مرحلة مستقلة من مراحل إعداد حساب النتيجة وذلك على النحو التالي :<sup>(١)</sup> -

يمكن الوصول إلى النتائج الرئيسية لعمليات المؤسسة عن طريق وضع حسابات تجميعية أو باستخدام حسابات النتائج .

إن أرصدة الحسابات التجميعية تسجل محاسيباً في حسابات النتائج الملائمة لها كما يلي :

---

(١) الملحق رقم (٤) للقرار التطبيقي رقم ١١١ بتاريخ ٢٢ / ٢ / ١٩٨٢ ، الفصل الثاني ، البند ثالثاً بعنوان «النتائج الرئيسية» .

الحسابات التجميعية		● حسابات النتائج	
١٩١	تحديد الهامش التجاري القائم	١٣١	الهامش التجاري القائم
١٩٢	تحديد القيمة المضافة	١٣٢	القيمة المضافة
١٩٣	تحديد الفائض غير الصافي للاستثمار	١٣٣	الفائض غير الصافي للاستثمار
١٩٤	تحديد نتيجة الاستثمار (خارج الأعباء والإيرادات المالية)	١٣٤	نتيجة الاستثمار (خارج الأعباء والإيرادات المالية)
١٩٥	تحديد النتيجة الجارية قبل الضريبة	١٣٥	النتيجة الجارية قبل الضريبة
١٩٦	تحديد النتيجة خارج الاستثمار	١٣٦	النتيجة خارج الاستثمار
١٩٧	تحديد نتيجة الدورة المالية	١٣٨	نتيجة الدورة - أرباح
		١٣٩	نتيجة الدورة - خسائر

● لا تفتح هذه الحسابات إلا في نهاية الدورة المالية .

وقد أورد القرار التطبيقي رقم ١١١ بعد ذلك كيفية التوصل إلى كل من النتائج الرئيسية السابقة من خلال عمليات المقابلة التالية بين مفردات الواردات ومفردات الأعباء المرتبطة بها :

#### ١٩١ - تحديد الهامش التجاري القائم

xxx	رصيد مشتريات البضاعة . حساب	xxx	مبيعات البضاعة . حساب ٧٠
٦٠١		xxx	رصيد قيمة التغير في مخزون البضاعة
xxx	رصيد قيمة التغير في مخزون البضاعة (نقص المخزون) حساب ٦٠٥		(زيادة المخزون) حساب ٦٠٥
xxx	رصيد دائن : الهامش التجاري القائم		
xxx		xxx	

١٩٢ - تحديد القيمة المضافة

رصيد دائن للحساب ١٩١ (الهامش التجاري القائم) حساب ١٣١	xxx	رصيد مشتريات المواد الأولية والاستهلاكية. حساب ٦١١	xxx
رصيد المنتجات المباعة حساب ٧١	xxx	رصيد قيمة التغير في مخزون المواد الأولية والاستهلاكية (نقص المخزون). حساب ٦١٥	xxx
قيمة التغير في مخزون المواد الأولية والاستهلاكية (زيادة المخزون) حساب ٦١٥	xxx	رصيد الأعباء الخارجية الأخرى: حساب ٦٢ (مشتريات من ملتزمين ثانويين، اتاوي، خدمات خارجية)	xxx
الانتاج المخزون (الزيادة في قيمة التغير) حساب ٧٢	xxx	الانتاج المخزون (النقص في قيمة التغير) حساب ٧٢	xxx
	xxx	رصيد دائن: القيمة المضافة.	xxx
			xxx

يحدد الرصيد الدائن لهذا الحساب مقدار القيمة المضافة غير الصافية التي تسجل في الحساب ١٣٢ «القيمة المضافة».

١٩٣ - تحديد الفائض غير الصافي للاستثمار

الرصيد الدائن للحساب ١٩٢ والقيمة المضافة حساب ١٣٢	xxx	رصيد أعباء المستخدمين حساب ٦٣	xxx
إعانات للاستثمار حساب ٧٤	xxx	رصيد الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة حساب ٦٤	xxx
رصيد مدين: الخسارة غير الصافية للاستثمار	xxx	رصيد دائن: الفائض غير الصافي للاستثمار أو	xxx
	xxx		xxx

يمثل الرصيد الدائن لهذا الحساب مبلغ الفائض غير الصافي للاستثمار الذي يسجل في الحساب ١٣٣ «الفائض غير الصافي للاستثمار». والرصيد المدين يحمل للحساب ١٣٣ «الخسارة غير الصافية للاستثمار».



١٩٤ - تحديد نتيجة الاستثمار (قبل الأعباء والإيرادات المالية)

رصيد مدین للحساب ١٩٣ والخسارة	xxx	رصيد دائن للحساب ١٩٣ والفائض	xxx
غير الصافية للاستثمار) حساب أو		غير الصافي للاستثمار، حساب ١٣٣	
١٣٣		رصيد استردادات من المؤنونات -	xxx
رصيد مخصصات الاستهلاكات	xxx	للاستثمار حساب ٧٥	
والمؤنونات للاستثمار حساب ٦٥		رصيد إيرادات عادية أخرى حساب	xxx
رصيد أعباء إدارية عادية أخرى	xxx	٧٦١	
حساب ٦٦١		رصيد مدین : خسارة الاستثمار.	xxx
رصيد دائن : أرباح الاستثمار أو	xxx		xxx
	xxx		xxx

يحدد الرصيد الدائن أو المدین لهذا الحساب نتيجة الاستثمار الذي  
يسجل في الحساب ١٣٤ «نتيجة الاستثمار».

١٩٥ - تحديد النتيجة الجارية قبل الضريبة

رصيد مدین للحساب ١٩٤ وخسارة	xxx	رصيد دائن للحساب ١٩٤ وأرباح	xxx
الاستثمار، حساب ١٣٤ أو		الاستثمار، حساب ١٣٤	
رصيد حصة المؤسسة من الخسائر على	xxx	رصيد حصص نتائج العمليات	xxx
عمليات مشتركة حساب ٦٦٥		المشتركة حساب ٧٦٥	
رصيد الأعباء المالية حساب ٦٧	xxx	رصيد الإيرادات المالية حساب ٧٧	xxx
رصيد دائن : النتيجة الجارية قبل	xxx	رصيد مدین.	xxx
الضريبة أو			
	xxx		xxx

يحدد الرصيد الدائن أو المدین لهذا الحساب مبلغ النتيجة الجارية قبل  
الضريبة التي تسجل في الحساب ١٣٥ «النتيجة الجارية قبل الضريبة».

### ١٩٦ - تحديد النتيجة خارج الاستثمار

رصيد الأعباء خارج الاستثمار حساب	xxx	رصيد الإيرادات خارج الاستثمار حساب	xxx
٦٨		٧٨	
رصيد دائن: أرباح خارج الاستثمار	xxx	رصيد مدين: خسارة خارج الاستثمار	xxx
أو			
	xxx		xxx

يحدد الرصيد الدائن أو المدين لهذا الحساب مبلغ النتيجة خارج الاستثمار التي تجسّل في الحساب ١٣٦ «النتيجة خارج الاستثمار».

### ١٩٧ - تحديد النتيجة الصافية للدورة المالية

يتم الوصول إلى النتيجة المحاسبية الصافية للدورة المالية وفقاً لما يلي:

النتيجة الجارية قبل الضريبة	xxx
(±) النتيجة خارج الاستثمار	xx
(-) الضريبة على الأرباح	xx
(=) النتيجة الصافية للدورة المالية	xxx

ويمكن الربط بين النتائج الرئيسية السابقة في حساب واحد للنتيجة يتضمن المراحل المختلفة لقياس نتيجة النشاط على النحو التالي:

ح/ النتيجة عن الدورة المالية المنتهية في .....

الإيرادات

الأعباء

المبيعات (المشتراة من الغير)	xxx	تكلفة البضاعة المباعة	xxx
		الهامش التجاري القائم	(متمم)
	xxx		xxx
الهامش التجاري القائم	xxx	الاستهلاك من الأموال والخدمات:	
المنتجات المباعة (من انتاج	xxx	مشتريات المواد الأولية والاستهلاكية	xxx
المؤسسة)		التغير في مخزون المواد الأولية	xxx
التغير في مخزون المواد الأولية	xxx	والاستهلاكية (نقص)	
والاستهلاكية (زيادة)		الأعباء الخارجية الأخرى	xxx
الانتاج المخزون (الزيادة في قيمة	xxx	الانتاج المخزون (النقص في قيمة	xxx
التغير)		التغير)	
		القيمة المضافة	(متمم)
	xxx		xxx
القيمة المضافة	xxx	أعباء المستخدمين	xxx
اعانات للاستثمار	xxx	الضرائب (عدا ضريبة الأرباح	xxx
الخسارة غير الصافية للاستثمار	(متمم)	التجارية)	
		الفائض غير الصافي للاستثمار أو	(متمم)
الفائض غير الصافي للاستثمار	xxx	الخسارة غير الصافية للاستثمار أو	xxx
استردادات من المؤنات للاستثمار	xxx	مخصصات الاستهلاك والمؤنات	xxx
إيرادات عادية أخرى	xxx	للاستثمار	
خسارة الاستثمار	(متمم)	أعباء إدارية عادية أخرى	xxx
		أرباح الاستثمار	(متمم)
	xxx	أو	xxx
أرباح الاستثمار	xxx	خسارة الاستثمار	xxx
إيرادات مالية	xxx	أو	
النتيجة الجارية قبل الضريبة	(متمم)	أعباء مالية	xxx
	xxx	النتيجة الجارية قبل الضريبة	(متمم)
			xxx

الإيرادات خارج الاستثمار	xxx	الأعباء خارج الاستثمار	xxx
خسارة خارج الاستثمار	(متمم)	أرباح خارج الاستثمار أو	(متمم)
	xxx		xxx
النتيجة الجارية قبل الضريبة	xxx	النتيجة الجارية قبل الضريبة أو	xxx
أرباح خارج الاستثمار	xxx	خسارة خارج الاستثمار أو	xxx
النتيجة الصافية للدورة (خسائر).	(متمم)	الضرائب على الأرباح	xxx
		النتيجة الصافية للدورة (أرباح). أو	(متمم)
	xxx		xxx

ولقد أوضح القرار التطبيقي رقم ١١١ في الملحق رقم (٤) بعض تعاريف المصطلحات المستخدمة بصدد تحديد نتيجة النشاط التوري وذلك لتوحيد مضمون تلك المصطلحات لدى كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية الختامية ، ومن أهم تلك التعاريف ما يلي : -

### ١ - تعريف هامش الربح التجاري

يمثل هامش الربح التجاري الفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة شراء البضاعة المباعة .

#### أ - تحديد هامش الربح التجاري

ويعرف أيضاً بهامش الربح غير الصافي .

ليس لهذا الهامش من دلالة إلا في المؤسسات ذات النشاط التجاري .

#### قيمة المبيعات

وهي تتألف من المبيعات الصافية (بعد استبعاد الخصومات التجارية) مضافاً إليها نفقات النقل المسجلة على الزبائن عندما يكون البيع تسليم محل المشتري .

## تكلفة البضاعة المباعة

وهي تتألف مما يلي:

- ثمن الشراء والنفقات المرتبطة بالشراء.

- قيمة التغير في مخزون البضاعة.

يقيم المخزون وفقاً لقاعدة السعر الافراي الوسطي المتوازن خلال فترة تصريف السلعة.

السعر الافراي الوسطي المتوازن =

$$\frac{\text{قيمة مخزون أول المدة} + \text{تكلفة المشتريات خلال الفترة}}{\text{كمية مخزون أول المدة} + \text{كمية مخزون آخر المدة}}$$

ب - استخدام هامش الربح التجاري في الإدارة

يعتبر هامش الربح التجاري ومعدله المثوي بالنسبة إلى رقم الأعمال، من العناصر الأساسية في إدارة النشاط التجاري.

ويعتبر هامش الربح التجاري «المتناسب طردياً مع المبيعات» مدخلاً لتحديد عتبة الربحية.

ويستخدم معدله المثوي، مبدئياً، للمقارنة بين المؤسسات في قطاع تجاري واحد.

٢ - القيمة المضافة غير الصافية المنتجة<sup>(١)</sup>

تمثل القيمة المضافة في قطاع اقتصادي معين بالفرق بين انتاج هذا القطاع واستهلاكه الوسيط من الأموال والخدمات.

وكذلك تمثل القيمة المضافة في مؤسسة ما بالفرق بين ما يلي:

- من جهة أولى انتاج المؤسسة:

(١) يمكن الوصول إلى القيمة المضافة غير الصافية المباعة باحتساب قيمة التغير في القيمة المضافة ضمن المخزون.

مبيعات البضاعة<sup>(١)</sup> .

قيمة التغير في الانتاج المخزون .

الانتاج المباع .

الانتاج الذي له طابع الأصول الثابتة .

- ومن جهة ثانية استهلاك المؤسسة من الأموال والخدمات :

المشتريات<sup>(٢)</sup> .

قيمة التغير في المخزون (مخزون أول المدة - مخزون آخر المدة) .

الأعباء الخارجية

وعلى صعيد الاقتصاد الجمعي ، فإن مجموع القيم المضافة للمؤسسات تساوي الناتج الداخلي القائم (مع الأخذ بعين الاعتبار بعض التصحيحات ، وخاصة لجهة تقييم مجموع الانتاج بسعر السوق) .

ويمكن الحصول مباشرة على القيمة المضافة في حساب النتائج وذلك :

إما بطرح الاستهلاك الوسيط من الانتاج .

أو بجمع عناصر الانتاج التالية :

- أعباء المستخدمين .

- الضرائب والرسوم .

- مخصصات الاستهلاكات والمؤونات .

- الأعباء المالية .

- نتيجة الاستثمار (قبل الضريبة) .

إن القيمة المضافة المحتسبة على هذه الصورة هي القيمة المضافة غير الصافية ، لذلك يقتضي التمييز بينها وبين القيمة المضافة وفقاً لما يلي :

---

(١) فيما يخص البضاعة ، فإن الفرق بين المبيعات وتكلفة المشتريات المباعة (الهامش التجاري) هو الذي يحدد انتاجية النشاط التجاري .

القيمة المضافة الصافية = القيمة المضافة غير الصافية - مخصصات  
الدورة المالية من الاستهلاك .

القيمة المضافة من الناحية الإدارية :

تبرز القيمة المضافة أهمية نشاط المؤسسة بصورة أفضل من رقم  
الأعمال . فهي تقدم عن طريق النسب ما يلي :

$$\text{نسبة القيمة المضافة إلى رقم الأعمال} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{رقم الأعمال}}$$

$$\text{الطاقة الربحية للمؤسسة} = \frac{\text{الربح}}{\text{القيمة المضافة}}$$

$$\text{تكلفة مختلف العوامل} = \frac{\text{نفقات المستخدمين}}{\text{القيمة المضافة}}$$

$$\frac{\text{الضرائب والرسوم}}{\text{القيمة المضافة}}$$

$$\frac{\text{الاستهلاكات}}{\text{القيمة المضافة}}$$

الربط بين هامش الربح التجاري والقيمة المضافة

في المؤسسات التجارية تساوي القيمة المضافة الهامش التجاري  
مطروحاً منه الأعباء الخارجية .

٣ - الفائض غير الصافي للاستثمار

يحتسب الفائض غير الصافي للاستثمار على الصورة التالية :

(القيمة المضافة + الاعانات للاستثمار) .

ناقص (أعباء المستخدمين + الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

ما عدا الضريبة على الأرباح) .

ويمثل النتيجة الاقتصادية للمؤسسة، أي الإيراد الناتج عن مجموع الوسائل المستخدمة من المؤسسة (باستثناء المستخدمين) ومن مجموع رؤوس الأموال المستثمرة الخاصة أو المقترضة. وتحدد هذه النتيجة قبل احتساب الأعباء المالية والضرائب على الأرباح والاستهلاكات والمؤنات. وتعتبر هذه النتيجة حيادية على الصعيد الضريبي، وهي لا تتأثر بسياسة المؤسسة على صعيد التمويل والاستهلاكات والمؤنات.

ويعتبر الفائض غير الصافي للاستثمار، نتيجة رئيسية قابلة للمقارنة بين مؤسسة وأخرى وحتى بين فرع وآخر. وهو نقطة الانطلاق لتحديد قدرة التمويل الذاتي التي تستخدم لوضع جدول تمويل الدورة المالية.

ويتم الانتقال من الفائض غير الصافي للاستثمار إلى قدرة التمويل الذاتي وفقاً لما يلي:

#### الفائض غير الصافي للاستثمار

الإيرادات والأعباء الإدارية الجارية	(±)
المخصصات والاستردادات للاستثمار	(±)
حصص المؤسسة من النتائج على عمليات مشتركة	(±)
الإيرادات والأعباء المالية	(±)
الإيرادات والأعباء خارج الاستثمار	(±)
الضرائب على الأرباح	(-)
<u>قدرة التمويل الذاتي للدورة المالية</u>	(=)
التوظيف الذاتي: إنتاج المؤسسة من الأصول الثابتة	(-)
<u>القدرة الفعلية للتمويل الذاتي.</u>	(=)

#### ٤ - نتيجة الاستثمار (قبل الأعباء والإيرادات المالية)

وهي تمثل نتيجة المؤسسة دون تأثيرات كل من بنيتها المالية والعمليات خارج الاستثمار والضرائب على الأرباح.



## ٥ - النتيجة الجارية قبل الضريبة :

هي النتيجة قبل الأعباء والإيرادات الاستثنائية والضرائب على الأرباح.

## ٦ - النتيجة خارج الاستثمار

وهي تهدف إلى إظهار أثر العمليات خارج الاستثمار بصورة منفصلة.

### ثانياً : نموذج حساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر :

ورغبة من المشرع اللبناني في إلزام المؤسسات بعرض بيانات حساب النتيجة بالطريقة السابق شرحها ، فقد أورد نموذج لحساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر في الملحق رقم (٥) - ٢ ، ورقم (٥) - ٣ في المرسوم رقم ٤٦٦٥ ، ولقد إلزم المؤسسات الخاضعة للتصميم المحاسبي العام باستخدام هذا النموذج مع الإشارة إلى إمكانية إجراء تصنيف وظيفي لكل من الأعباء والإيرادات ، فيتم حينئذ تصنيف الأعباء إلى ثلاثة مجموعات هي :

أعباء تجارية متغيرة ، أعباء إنتاج متغيرة ، وأعباء غير موزعة .

ويتم تصنيف الإيرادات كذلك إلى ثلاثة مجموعات هي : إيرادات تجارية ، إيرادات الإنتاج ، وإيرادات غير موزعة .

وفيما يلي نموذج حساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر كما ورد بالملحق رقم (٥) للمرسوم رقم ٤٦٦٥ : -

الملحق رقم ٥ - (٢)

## حساب النتيجة ( النظام المختصر )

السنة المالية ... من ... إلى ...

الأعباء	أعباء الإنتاج للتفيرة (١)	الأعباء التجارية للتفيرة (٧)	أعباء غير موزعة (٢)	رقم
٦٠٠ بدل شراء البضاعة المباعة	١٠	×	×	×
٦١٠ بدل شراء المواد الأولية والاستهلاكية المستخدمة	١٤	×	×	×
٦٢٠ أعباء خارجية أخرى	١٨	×	×	×
القيمة المضافة ×	٢٩			
٦٣٠ أعباء المستخدمين	٣٠	×	×	×
٦٤٠ ضرائب ورسوم ومدفوعات عائلية	٣٣			
الفائض غير الصافي				
للاستثمار ×	٣٩			
٦٥٠ محصصات الاستهلاكات والمؤونات				
للاستثمار (غير المالية)	٤٠	×	×	×
٦٦٠ أعباء إدارية عادية أخرى	٤٣	×	×	×
٦٧٠ أعباء مالية (بما فيه المحصصات)	٥٩			
أعباء الاستثمار	٦٠	×	×	×
النتيجة الجارية قبل الضريبة ×	٦٩			
٦٨٠ أعباء خارج الاستثمار ( بما فيه المحصصات )	٧٩			×
٦٩٠ الضرائب على الأرباح	٨١			×
النتيجة ( الأرباح ) ×	٨٩			×
المجموع العام	٩٩			

حساب النتيجة  
(النظام المختصر)

الملحق رقم ٥ - (٣)

السنة المالية .....

من ..... الى .....

المجموع		الإيرادات	
x	١٠	مبيعات البضاعة	٧٠٠
x	١١	المنتجات المباعة	٧١٠
x	١٩	قيمة رقم الأعمال	
+			
x -	٢١	الإنتاج المخزون (قيمة التغير)	٧٢٠
x	٢٤	منتجات لها طابع الأصول الثابتة	٧٣٠
x	٢٥	إعانات للاستثمار	٧٤٠
		استردادات من الاستهلاكات	٧٥٠
x	٢٨	والمؤنات (غير المالية)	
x	٣٠	إيرادات أخرى ناتجة عن الاستثمار	٧٦٠
		إيرادات مالية (بما فيه	٧٧٠
x	٤٩	الاستردادات)	
x	٥٥	إيرادات الاستثمار	
x	٥٩	إيرادات خارج الاستثمار	٧٨٠
		(بما فيه الاستردادات)	
x	٦٩	النتيجة (الحسابات)	
x	٩٩	المجموع العام	

وبعد هذا الاستعراض لأسس وقواعد إعداد حساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر، يجدر بنا عرض بعض الحالات التطبيقية للتعرف على كيفية إعداد هذا الحساب وما هي المشاكل التي تواجه المحاسب بصدده عرض البيانات اللازمة لبيان النتيجة الصافية للدورة المالية.

مثال (١):

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر مؤسسة النجاح اللبنانية في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٦: (المبالغ بالآلاف الليرات اللبنانية): -

٨٠٠٠ مبيعات البضاعة، ٥٠٠٠ المنتجات المباعة، ٣٠٠٠ بدل شراء البضاعة، ١٣٠٠ اعانات للاستثمار، ١٢٠٠ أعباء خارجية، ٢٥٠٠ منتجات لها طابع الأصول الثابتة، ٦٣٠٠ رواتب وأجور المستخدمين، ١٥٠٠ مخزون أول المدة من المواد الأولية والاستهلاكية، ٧٠٠ التغير في الإنتاج المخزون (بالزيادة)، ١٠٠٠ التغير في مخزون البضاعة (بالنقص)، ٢٠٠٠ بدل شراء المواد الأولية والاستهلاكية.

فإذا علمت أن مخزون آخر المدة من المواد الأولية والاستهلاكية بلغ ٢٠٠٠٠٠٠٠ ليرة.

المطلوب:

تصوير ح/ النتيجة عن الدورة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٦ وفقاً لأحكام التضميم المحاسبي العام لبيان الفائض (الخسارة) غير الصافي للاستثمار.

الحل:

كما سبق وأن أوضحنا يمكن إظهار نتيجة كل مرحلة على حدة من مراحل إعداد حساب النتيجة، أو يمكن تصوير حساب واحد متصل للنتيجة بمراحلها المختلفة حتى نصل إلى الفائض (أو الخسارة) غير الصافي للاستثمار.

### ١٩١ - تحديد هامش الربح التجاري القائم

بيعات البضاعة	٨٠٠٠٠٠	بدل شراء البضاعة	٣٠٠٠٠٠٠
		التغير في مخزون البضاعة (بالنقص)	١٠٠٠٠٠٠
		هامش الربح التجاري القائم	٤٠٠٠٠٠٠
	٨٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠٠

### ١٩٢ - تحديد القيمة المضافة

هامش الربح التجاري القائم	٤٠٠٠٠٠٠	بدل شراء مواد أولية	٢٠٠٠٠٠٠
المنتجات المباعة (من انتاج المؤسسة)	٥٠٠٠٠٠٠	واستهلاكية	
التغير في الانتاج المخزون (بالزيادة)	٧٠٠٠٠٠	أعباء خارجية	١٢٠٠٠٠٠
التغير في مخزون المواد الأولية	٥٠٠٠٠٠	القيمة المضافة	٧٠٠٠٠٠٠
والاستهلاكية (بالزيادة)		(الرصيد الدائن)	
	١٠٢٠٠٠٠٠		١٠٢٠٠٠٠٠

### ١٩٣ - تحديد الفائض غير الصافي للاستثمار

الرصيد الدائن (القيمة المضافة)	٧٠٠٠٠٠٠	أعباء المستخدمين	٦٣٠٠٠٠٠
إعانات للاستثمار	١٣٠٠٠٠٠		
منتجات لها طابع الأصول الثابتة	٢٥٠٠٠٠٠	الرصيد الدائن (الفائض غير الصافي للاستثمار)	٤٥٠٠٠٠٠
	١٠٨٠٠٠٠٠		١٠٨٠٠٠٠٠

مثال (٢):

فيما يلي البيانات التي امكن استخراجها من سجلات ودفاتر إحدى المؤسسات اللبنانية في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٧ (المبالغ بآلاف الليرات اللبنانية):

٦٥٠٠ القيمة المضافة، ٢٠٠٠ إعانات للاستثمار، ٢٥٠٠ أعباء المستخدمين، ٤٥٠ استردادات من مؤونات مالية، ١١٠٠ الخصم الممنوح من المؤسسة، ٩٠٠ الفوائد المدينة عن قروض، ٨٠٠ مخصصات الاستهلاكات للأصول الثابتة، ٧٠٠ مؤونات للاستثمار (مخصص هبوط

أسعار المخزون وقيد الصنع) ، ٤٠٠٠ إيرادات عادية أخرى ناتجة من الاستثمار ، ١٣٠٠ غرامات ضريبة وجزائية ، ٤٠٠ إيرادات التفرغ من أصول ثابتة ، ١٠٠٠ خصم منوح للمؤسسة (مكتسب) ، ٨٥٠ استردادات من مؤونات لمواجهة المخاطر والأعباء للاستثمار ، ١٨٠٠ ضرائب ورسوم (تضمن ضريبة على الأرباح قدرها ١٠٠) .

المطلوب :

تصوير المراحل الملائمة لحساب النتيجة باستخدام البيانات السابقة ، لغرض تحديد النتيجة الصافية للدورة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٧ .

الحل :

### حساب النتيجة عن الدورة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٧

الرصيد الدائن (القيمة المضافة)	٦٥٠٠٠٠	أعباء المستخدمين	٢٥٠٠٠٠
إعانات للاستثمار	٢٠٠٠٠٠	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	٨٠٠٠٠٠
		رصيد دائن (الفائض غير الصافي للاستثمار)	٥٢٠٠٠٠
	٨٥٠٠٠٠		٨٥٠٠٠٠
الرصيد الدائن (الفائض غير الصافي للاستثمار)	٥٢٠٠٠٠	مخصصات استهلاك مؤونات للاستثمار	١٥٠٠٠٠
استردادات من مؤونات للاستثمار	٨٥٠٠٠	رصيد دائن (أرباح الاستثمار)	٨٥٥٠٠٠
إيرادات عادية أخرى من الاستثمار	٤٠٠٠٠٠		١٠٥٠٠٠٠
	١٠٥٠٠٠٠		١٠٥٠٠٠٠
الرصيد الدائن (أرباح الاستثمار)	٨٥٥٠٠٠	أعباء مالية	٢٠٠٠٠٠
إيرادات مالية (خصم مكتسب)	١٠٠٠٠٠	رصيد دائن (النتيجة الجارية قبل الضريبة)	٨٠٠٠٠٠
استردادات من مؤونات مالية	٤٥٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠٠
إيرادات خارج الاستثمار	٤٠٠٠٠٠	مصرفات خارج الاستثمار	١٣٠٠٠٠٠
رصيد مدین (خسائر خارج الاستثمار)	٩٠٠٠٠٠		

١٣٠٠٠٠	الرصيد المدين (خسائر)	١٣٠٠٠٠
٨٠٠٠٠٠	خارج الاستثمار	٩٠٠٠٠٠
	ضرائب على الأرباح	١٠٠٠٠٠
	النتيجة الصافية للدورة المالية	٦١٠٠٠٠
٨٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠

### ملاحظات على الحل :

١ - تم تصوير ح/ النتيجة وفقاً لأحكام التصميم المحاسبي العام دون الالتزام بالنموذج الملحق به حيث أنه لم ينص في المطلوب على ذلك .

٢ - تم إعداد حساب واحد بمراحله المختلفة مع نقل الأرصدة من مرحلة إلى مرحلة أخرى ، ويلاحظ أننا بدأنا من المرحلة الثالثة حيث أن البيانات المستخرجة اظهرت «القيمة المضافة» والتي تمثل نتيجة المرحلة الثانية .

٣ - تم التقيد بالمصطلحات الواردة بالتصميم المحاسبي العام وتجميع الحسابات بالقدر المطلوب وفقاً لأحكام التصميم ، فمثلاً الخصم الممنوح من المؤسسة (المسموح به) وفوائد القروض تم تجميعها في رقم واحد تحت بند الأعباء المالية ، وكذلك الحال النسبة للخصم الممنوح للمؤسسة (مكتسب) فقد اعتبر إيرادات مالية ، وأخيراً فإن الغرامات الضريبية وإيرادات التفرغ عن الأصول الثابتة تمثل مصروفات وإيرادات خارج الاستثمار .

٤ - تم مراعاة أن الأرقام الواردة في المثال والمستخرجة من سجلات ودفاتر المنشأة بآلاف الليرات ولذلك تم تحويلها إلى الأرقام العادية عند إعداد حساب النتيجة .

مثال (٣) :

لقد امكنك الحصول على البيانات التالية من دفاتر إحدى المؤسسات

اللبنانية في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٧ :

٤٦٠٠٠٠٠٠ بدل شراء البضاعة المباعة ، ٦٤٥٠٠٠٠٠ مبيعات البضاعة ،  
 ٤٥٥٠٠٠٠٠ المنتجات المباعة ، ٢١٠٠٠٠٠٠ بدل شراء المواد الأولية  
 والاستهلاكية المستخدمة ، ٣٠٠٠٠٠٠ أعباء خارجية أخرى ، ٩٠٠٠٠٠٠  
 استردادات من مؤونات خارج الاستثمار ، ١٠٠٠٠٠٠٠ إعانات للاستثمار ،  
 ٢٨٠٠٠٠٠٠ منتجات لها طابع الأثول الثابتة ، ١٢٠٠٠٠٠٠ الإنتاج المخزون  
 (قيمة التغير بالزيادة) ، ٢٩٠٠٠٠٠٠ ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة (تتضمن  
 ضريبة على الأرباح بمبلغ ١٩٠٠٠٠٠٠) ، ٢٤٠٠٠٠٠٠ مخصصات الاستهلاك  
 والمؤونات للاستثمار (غير مالية) ، ٢١٠٠٠٠٠٠ أعباء المستخدمين ،  
 ١٥٠٠٠٠٠٠ أعباء مالية ، ١٥٠٠٠٠٠٠ إيرادات أخرى ناتجة من الاستثمار ،  
 ١٦٠٠٠٠٠٠ إيرادات مالية .

#### المطلوب :

إعداد حـ/ النتيجة للمؤسسة ، وفقاً للنموذج الوارد بالملحقين رقم (٥) -  
 ٢ ، ورقم (٥) - ٣ من المرسوم رقم ٤٦٦٥ ، وذلك عن الدورة المالية المنتهية في  
 ٣١ / ١٢ / ١٩٨٧ .



المحل :

حساب النتيجة - وفقاً للنظام المختصر  
عن السنة المالية من ١ / ٣١ - ١٢ / ١٩٨٧

رقم الدليل	الأرباح		أرباح الإنتاج المستوى	الأرباح التي موزعة	المجموع	رقم الدليل	الإيرادات	المجموع
٦٠٠	إيراد شراء البضاعة المباعة				٤٦٠٠٠٠٠	٧٠٠	مبيعات البضاعة	٤٦٠٠٠٠٠
٦١٠	إيراد شراء المواد الأولية والاستهلاكية				٦١٠٠٠٠٠	٧١٠	استحقاقات البضاعة	٤٥٥٠٠٠٠
٦٢٠	إيراد عارية أخرى				٣٠٠٠٠٠	٧٢٠	الإنتاج المخزون (التغير بالزيادة)	١٦٠٠٠٠٠
٦٣٠	إيراد الممتلكات	٤٠٠٠٠٠٠			٧٠٠٠٠٠٠٠	٧٣٠	مشتريات لها طابع الأصول الثابتة	١٢٠٠٠٠٠
٦٤٠	إيراد رسوم ومدفوعات متعلقة				٦١٠٠٠٠٠٠	٧٤٠	إيرادات الاستهلاك	١٠٠٠٠٠٠
٦٥٠	إيراد غير الممتلكات للاستخدام	٥٩٠٠٠٠٠			٣٦٠٠٠٠٠٠	٧٥٠	إيرادات من الاستهلاكات والموروثات	١٠٠٠٠٠
٦٦٠	إيراد إدارية				٢٤٠٠٠٠٠	٧٦٠	إيرادات أخرى ناتجة من الاستهلاك	١٥٠٠٠٠٠
٦٧٠	إيراد مالية				١٥٠٠٠٠٠	٧٧٠	إيرادات مالية (بما فيها استردادات)	١٦٠٠٠٠٠
	إيراد الاستهلاك				١٤٠٠٠٠٠٠		إيرادات الاستهلاك	١٦١٠٠٠٠٠
٦٨٠	النتيجة الجزئية قبل الضريبة	٥١٠٠٠٠٠٠			.....	٧٨٠	إيرادات خارج الاستهلاك (بما فيها استردادات)	٩٠٠٠٠٠٠
٦٩٠	إيراد خارج الاستهلاك				١٩٠٠٠٠٠		أر (النتيجة عسائر)	٢٠٠٠٠٠٠
	الضرائب على الأرباح	٤١٠٠٠٠٠٠			٤١٠٠٠٠٠٠			٢٠٠٠٠٠٠
	النتيجة (ربحية)				٣٠٠٠٠٠٠٠			٢٠٠٠٠٠٠

## ملاحظات على الحل :

١ - تم تحديد الفائض غير الصافي للاستثمار عن طريق :

$$\begin{array}{r} ٤٠٠٠٠٠ \text{ القيمة المضافة} \\ ١٢٠٠٠٠ + \text{التغير في الانتاج المخزون.} \\ ٢٨٠٠٠٠ + \text{منتجات لها طابع الأصول الثابتة.} \\ ١٠٠٠٠٠ + \text{إعانات للاستثمار.} \\ \hline ٩٠٠٠٠٠ \end{array}$$

يخصم

$$\begin{array}{r} ٢١٠٠٠٠٠ \text{ أعباء المستخدمين.} \\ ٣١٠٠٠٠٠ \text{ ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة (ما عدا} \\ \text{ضريبة الأرباح).} \\ \hline ٥٩٠٠٠٠٠ \text{ الفائض غير الصافي للاستثمار.} \end{array}$$

وهو يمثل ما يمكن التوصل إليه باستخدام حـ/ النتيجة في مرحلته الثالثة والسابق دراستها.

٢ - تم استخدام أرقام دليل الحسابات تمثيلاً مع نموذج حـ/ النتيجة وفقاً للنظام المختصر والذي أورده التصميم المحاسبي العام، حيث أن المطلوب هو إعداد حساب النتيجة وفقاً للنموذج الذي أورده التصميم في ملاحقه. وهذا يؤدي ما سبق ذكره عند إعداد الميزانية، من ضرورة إرفاق اللائحة الحسابات لكي تساعد في التعرف على مضمون كل مفردة ودرجة ما تشتمل عليه من إجمال أو تفصيل في مجال الإفصاح، وتقدم العون في إعداد حـ/ النتيجة وفقاً لقواعد التصميم المحاسبي العام. وسوف نرفق هذه اللائحة كملحق في آخر القسم الثاني من هذا المرجع.

٣ - يمكن التوصل إلى نفس النتيجة الصافية للدورة المالية باستخدام حـ/ النتيجة متعدد المراحل والسابق دراسته.

## أسئلة وتمارين على القسم الثاني

### أولاً : الأسئلة :

١ - هل توافق أو لا توافق على العبارات التالية مع ابداء السبب باختصار :

أ - تمثل القيمة المضافة - عند إعداد ح/ النتيجة - الفرق بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة .

ب - لقد عمد المشرع اللبناني من خلال اصدار التصميم المحاسبي العام إلى الخروج عن القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي ثبت من التطبيق العملي عدم ملاءمتها للظروف الاقتصادية السائدة .

ج - يستخدم التصميم المحاسبي العام القيمة الاستبدالية للأصل الثابت بدلاً من الكلفة التاريخية له كأساس لاحتساب أقساط الاستهلاك السنوية .

د - سائر التصميم المحاسبي العام القواعد المحاسبية المتعارف عليها بالنسبة لضرورة إجراء عملية إعادة التخمين للأصول الثابتة في المؤسسة في نهاية كل دورة مالية .

هـ - استخدم التصميم المحاسبي العام أسلوب الترميز الرقمي بالنسبة لدليل الحسابات كما هو الحال بالنسبة للنظام المحاسبي الموحد في جمهورية مصر العربية .

و - لقد راعى التصميم المحاسبي العام القابلية للتطبيق بالنسبة للفئات

الخاضعة لأحكامه من حيث نوعية وحجم وطبيعة البيانات والقوائم التي تعدها كل فئة .

ز- يتعين على المؤسسات الخاضعة للضريبة على طريقة الربح الحقيقي أن تطبق نظام المحاسبة التقديرية ، في حين أن المؤسسات الخاضعة للضريبة على أساس الربح المقطوع عليها أن تطبق النظام المختصر .

٢ - ولقد صدر المرسوم رقم ٤٦٦٥ بوضع التصميم المحاسبي العام بهدف توحيد الأنظمة المحاسبية للمؤسسات التجارية والصناعية في لبنان .  
أشرح هذه العبارة مبيناً من وجهة نظرك الأهداف التي سعى إلى تحقيقها المشرع من إصدار التصميم المحاسبي العام ، وإلى أي مدى يمكن أن ينجح .

٣ - ولقد حاول كل من المشرع المصري والمشرع اللبناني عند إصدار النظام المحاسبي الموحد والتصميم المحاسبي العام ، المحافظة على القوة الإنتاجية لرأس المال المستثمر وليس القيمة الاسمية لرأس المال المستثمر .  
هل توافق على هذا الرأي ، وما هي المبررات التي تستند إليها في تدعيم وجهة نظرك هذه .

**ثانياً : التمارين :**

**التمرين الأول :**

لقد اظهرت دفاتر وسجلات إحدى المؤسسات اللبنانية الخاضعة لأحكام التصميم المحاسبي العام البيانات التالية بعد إعداد حساب النتيجة عن السنة المالية المنتهية في ٣١ كانون الأول ١٩٨٧ ، (الأرقام بالآلاف الليرات اللبنانية) :

٤٠٠ إجمالي الأصول الثابتة المالية ، ٣٥٠٠ المخزون وقيد الصنع ،  
١٤٠٠ الزبائن ، ١٠٠ مؤونات هبوط قيمة الذمم المدينة (الزبائن) ، ٣٠٠

الصندوق، ٧٠٠ موردو الاستثمار، ٤ احتياطي قانوني واحتياطيات أخرى، ١٠٠٠ قروض من مؤسسات التسليف طويل الأجل، ٢٠٠ فروقات إعادة التجمين (دائنة)، ١٨٠٠ نتائج سابقة مدورة، ٩٠٠ المصرف اللبناني الدولي (جاري مدين)، ١٠٠٠ النتيجة الصافية للدورة المالية (أرباح)، ٧٠٠ اعانات مستلمة للتوظيفات، ٥٠٠ البنك العربي المحدود (جاري مدين)، ٦٠٠٠ أراضي ومباني وأصول ثابتة مادية أخرى، ١٥٠٠ مجموع استهلاك الأصول الثابتة المادية، ٣٠٠٠ الشهرة وبراءات اختراع، ١٠٠٠ مجموع استهلاك الأصول الثابتة غير المادية، ١٠٠ أعباء محتسبة مقدماً، ؟؟ رأس المال.

#### والمطلوب:

تصوير الميزانية طبقاً لأحكام التصميم المحاسبي العام باتباع النظام المختصر في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٧ مع ذكر أرقام دليل الحسابات قرين كل مفردة.

#### التمرين الثاني:

فيما يلي البيانات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر مؤسسة صناعية في لبنان وذلك في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٧:

٣٢٠٠٠٠٠ بدل شراء البضاعة المباعة، ٣٥٠٠٠٠٠ أعباء المستخدمين، ٩٨٠٠٠٠٠ مبيعات البضاعة، ٥٠٠٠٠٠٠ مخصصات استهلاك خارج الاستثمار (استثنائي)، ٤٧٠٠٠٠٠٠ منتجات مباعة، ١٧٠٠٠٠٠٠ أعباء مالية، ٢٣٠٠٠٠٠٠ بدل شراء المواد الأولية والاستهلاكية المستخدمة، ٤٠٠٠٠٠٠٠ منتجات لها طابع الأصول الثابتة، ٢٩٥٠٠٠٠٠ استردادات من المؤونات المالية، ١٦٥٠٠٠٠٠ الخصم الممنوح للمؤسسة (مكتسب)، ١٢٠٠٠٠٠٠ ضرائب على الأرباح، ٩٠٠٠٠٠٠ ضرائب ورسم ومدفوعات مماثلة، ٢٢٠٠٠٠٠٠ مخصصات استهلاك ومؤونات للاستثمار، ١٥٠٠٠٠٠٠ الانتاج المخزون (قيمة التغير بالزيادة).

## المطلوب :

- ١ - إعداد حـ/ النتيجة عن الدورة المالية المنتهية في ١٩٨٧/١٢/٣١ وفقاً لأحكام التصميم المحاسبي العام ، مع بيان نتيجة كل مرحلة بصورة مستقلة .
- ٢ - إعداد حـ/ النتيجة عن الدورة المالية المنتهية في ١٩٨٧/١٢/٣١ وفقاً للنموذج الوارد بالملحقين (٥) - ٢ ، (٥) - ٣ الواردين بالمرسوم رقم ٤٦٦٥ .
- ٣ - مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها في البندين (١) ، (٢) .

ملحق  
القسم الثاني  
«لائحة الحسابات»  
وفقاً للتصميم المحاسبي العام في لبنان  
الملحق رقم (٢) للقرار التطبيقي  
رقم ١١١ في ٢٢/٢/١٩٨٢





## فئة أولى

### رساميل دائمة

النتيجة الجارية قبل الضريبة	١٢٥
النتيجة خارج الاستثمار	١٢٦
نتيجة الدورة - أرباح	١٢٨
نتيجة الدورة - خسائر	١٢٩

اعانات للتوظيفات	١٤
مقبوضه	١٤١
محوله للتناج	١٤٥

مؤونات لمواجهة المخاطر والاعباء	١٥
مؤونات مواجهة المخاطر	١٥١
مؤونات منازعات واحتمالات مختلفه	١٥١١
مؤونات لقاء ضمانات - مغطاة للزيان	١٥١٢
مؤونات خسائر سعر الصرف	١٥١٣
مؤونات خسائر على عقود لاجل	١٥١٤
مؤونات الفرامات والجزاءات	١٥١٥
مؤونات لمواجهة الاعباء	١٥٥
مؤونات اعياء واجب توزيعها على عدة دورات مالية	١٥٥١
مؤونات مواجهه معاشات التقاعد وموجبات مماثلة	١٥٥٢
مؤونات للضرائب	١٥٥٣

دين مالية طويلة ومتوسطة الاجل	١٦
لقاء سندات دين	١٦١
من مؤسسات تسليمه	١٦٢
قروض وديون مختلفه	١٦٨
أوراق دفع ناجمة عن شراء المؤسة التجارية	١٦٨١
ودائع وكفالات	١٦٨٢
سلفات الدوله	١٦٨٣
دخل مدى الحياة متراكم	١٦٨٤
ديون اخرى طويلة ومتة	١٦٨٩
مطة الاجل	

راس المال	١٠
للشركة او للشخص	١٠١
الكتيب غير السندى	١٠١١
الكتيب السندى وغير المدفوع	١٠١٢
الكتيب السندى والمدفوع	١٠١٣
علاوات اصدار واتدماج ومعدمت	١٠٢
علاوات اصدار	١٠٢١
علاوات اندماج	١٠٢٢
علاوات مقدمات	١٠٢٣
علاوات تحويل السندات الى اسهم	١٠٢٤
فروقات اعادة التخمين	١٠٣
أصول ثابتة غير قابله للاستهلاك	١٠٣١
أصول ثابتة قابلة للاستهلاك	١٠٣٥
الحساب اشخصى لصاحب المؤسة	١٠٩

الاحتياطيات	١١
قانوني	١١١
نظامي او تعاقدى	١١٢
اخرى	١١٩

نتائج سابقه مدورة	١٢
دائنة	١٢١
مدينة	١٢٥

النتيجة الصافية للدورة المالية ( ربح او خسارة )	١٣
الهامش التجارى القائم	١٣١
القيمة المضافه	١٣٣
الفائض غير الصافى للاستثمار	١٣٣
نتيجة الاستثمار ( خارج الاعباء والبريدان المالية )	١٣٤

٢٢	- اصول مابه مادية	١٨	- حسابات ارتباطات
٢٢١	الازماني		المؤسست والفروع
٢٢١١	اراضي فراغ		والشركات المدرجة (مجمعة)
٢٢١٢	اراضي مبنية	١٨١	( حساب لكل مؤسسة )
٢٢٠٣	اراضي برسم الاستثمار	١٨١١	رصيد مدور
	الجوفي ( مناجم مغالغ )	١٨١٥	حركات الدورة المالية
٢٢١٤	استصلاح وتنظيم اراضي	١٨٦	اموال وخدمات متبادلة
٢٢٢	الانشاءات		بين الفروع ( اعباء )
٢٢٢١	ابنية	١٨٧	اموال وخدمات متبادلة
٢٢٢٢	تجهيزات عامة		بين الفروع ( ايرادات )
	استصلاح وتنظيم ابنية	١٩	- حسابات تجميع الاعباء
٢٢٢٣	انشاءات البنية التحتية		والايرادات
	سلود - مدارج مطارات	١٩١	تحديد الهامش
٢٢٢٤	انشاءات على اراضي الغير		التجاري العائم
٢٢٤	تجهيزات نية معدات	١٩٢	تحديد النتيجة المضافة
	ادوات صناعية	١٩٣	تحديد العائض غير
٢٢٤١	تجهيزات مخصصة		الصافي للاستثمار
٢٢٤٢	تجهيزات ذات طبيعة خاصة	١٩٤	تحديد نتيجة
٢٢٤٣	المعدات الصناعية		الاستثمار ( قبل
٢٢٤٤	الادوات الصناعية		الاعباء والايرادات
٢٢٥	آليات النقل		المالية )
٢٢٦	اصول ثابتة مادية اخرى	١٩٥	تحديد النتيجة
٢٢٦١	تجهيزات عامة		الجارية قبل الضريبة
	الاستصلاحات	١٩٦	تحديد النتيجة خارج
	والتحسينات المختلفة		الاستثمار
٢٢٦٢	ادوات مكتبية ومعلوماتية	١٩٧	تحديد نتيجة الدورة
٢٢٦٣	اثاث		المالية
٢٢٦٤	استثمارات زراعية		فئة ثانية
٢٢٦٥	عبوات قابلة لاعاده		الاستثمار
	الاستعمال		الاستثمار
٢٢٧	اصول ثابتة مادية		الاستثمار
	فيد الصنع		الاستثمار
٢٢٧١	الاراضي		الاستثمار
٢٢٧٢	ابنية		الاستثمار
٢٢٧٣	تجهيزات فنية /		الاستثمار
	معدات/ادوات صناعية		الاستثمار
٢٢٧٤	اصول ثابتة مادية اخرى		الاستثمار
٢٢٨	سلفات ودفعات على حساب		الاستثمار
	شراء اصول ثابتة مادية		الاستثمار

٢٥	— أصول ثابتة مالية	٢٩٢	مؤونات هبوط اسعار
٢٥١	اطلاقات المشاركة		أصول ثابتة مادية
٢٥٢	ذمم مدينة مرتبطة بمشاركات	٢٩٢١	أراضي ( غير الاستثمار
٢٥٣	سندات أخرى مجمدة		الجوفي )
٢٥٣١	سندات ملكية ( اسهم /	٢٩٢٦	أصول ثابتة مادية أخرى
	حصص شراكة )	٢٩٥	مؤونات هبوط اسعار
٢٥٣٥	سندات دين		أصول ثابتة مالية
	( سندات ، قسائم )	٢٩٥١	سندات مشاركة
٢٥٥	قروض طويلة	٢٩٥٢	ذمم مدينة مرتبطة بمشاركات
	ومتوسطة الاجل	٢٩٥٣	سندات أخرى مجمدة
٢٥٥١	قروض للشركاء	٢٩٥٥	قروض منوطة طويلة
٢٥٥٢	قروض للمستخدمين		ومتوسطة الاجل
٢٥٥٨	قروض أخرى	٢٩٥٩	ذمم مدينة أخرى مجمدة
٢٥٩	ذمم مدينة مجمدة أخرى		

### فئة ثالثة

#### محزون وميد الصنع

٢٨	— استهلاكات اصول ثابتة	٣١	— مواد اولية او استهلاكية
٢٨٠	استهلاك المؤسسة التجارية	٣١١	مواد اولية
	( الشهرة )	٣١٥	مواد ولوازم
٢٨١	استهلاك اصول ثابتة		استهلاكية أخرى
	غير مادية		
٢٨١١	٢. تأسيس		
٢٨١٢	٢. بحوث وتطوير		
٢٨١٣	براءات اختراع/		
	أجارات وقيم مماثلة		
٢٨١٩	أصول ثابتة غير مادية أخرى	٣٣	— قيد الصنع ( سلع
٢٨٢	استهلاكات اصول		وأشغال وخدمات )
	ثابتة مادية	٣٣١	منتجات قيد الصنع
٢٨٢١	أراضي برسم	٣٣٢	أشغال قيد التنفيذ
	الاستثمار الجوفي (عاجز رمقي)	٣٣٥	دراسات قيد الإعداد
٢٨٢٢	إنشاءات الابنية	٣٣٦	خدمات قيد التقديم
٢٨٢٤	تجهيزات فيه		
	معدات وادوات صناعية	٣٥	— منتجات
٢٨٢٥	وسائل النقل	٣٥١	منتجات بسيطة
٢٨٢٦	أصول ثابتة مادية أخرى	٣٥٥	منتجات تامة الصنع
		٣٥٨	فضلات الانتاج
٢٩	— مؤونات هبوط		
	اسعار الاصول الثابتة	٣٧	— البضائع المعدة للبيع
٢٩٠	مؤونات هبوط قيمة	٣٧١	.....
	( المؤسسة التجارية )	٣٧٢	.....
٢٩١	مؤونات هبوط دين		
	أصول ثابتة غير مادية		
٢٩١١	علاوات وقيم مماثلة		
٢٩١٩	اطلاقات مادية أخرى		

٤١٥	ذمم مدينة على اشغال لم تبلغ مرحلة تحرير قوائم بها
٤١٨	قوائم قيد الاعداة
٤١٩	سلفات ومقبوضات على طلبات قيد التنفيذ
٤٢	- المستخدمون
٤٢١	المدفوعات المتوجبة للمستخدمين (سابع وارثن)
٤٢٨	حسابات المستخدمين المدينة
٤٢٨١	سلفات ودفعات للمستخدمين
٤٢٨٢	حجوزات

٤٣	- مؤسسات الضمان الاجتماعي
٤٣١	ذمم دائنه تجاه الضمان الاجتماعي
٤٣١١	تقديرات برسم الدفع
٤٣١٥	ارزاق الذمم - ضمان لاجتماعي
٤٣١٨	اعباء يجب لحظها - ضمان اجتماعي
٤٣٨	ذمم مدينة - ضمان اجتماعي

٤٤	- الدولة والمؤسسات العامة
٤٤١	ضرائب متوجبة على الاستثمار
٤٤١١	ضرائب ورسوم متوجبة
٤٤١٥	اورق دفع - ضرائب ورسوم
٤٤١٨	اعباء يجب لحظها - ضرائب ورسوم
٤٤٣	الضرائب المتوجبة خارج الاستثمار
٤٤٣١	الضرائب على الارباح
٤٤٥	الدولة والمؤسسات العامة ا ذمم دائنة اخرى (

٣٩	- مؤونات هبوط اسعار المخزون وقيد الصنع
٣٩١	مؤونات هبوط اسعار مخزون مواد اولية واستهلاكية
٣٩٣	مؤونات هبوط اسعار انتاج قيد الصنع
٣٩٥	مؤونات هبوط اسعار انتاج مخزون
٣٩٧	مؤونات هبوط اسعار البضاعة المخزونة

## فئة رابعة

### الذمم

#### الموردون

١٠١	ذمم دائنه ( موردو الاستثمار )
٤٠١١	قوائم
٤٠١٥	اوراق الدفع
٤٠١٨	قوائم لم تصل بعد
٤٠١٩	حسومات مكتسبة
٤٠٣	موردو الاصول الثابتة
٤٠٣١	قوائم
٤٠٣٥	اوراق الدفع
٤٠٣٨	قوائم لم تصل بعد

٤٠٣٩	حسومات مكتسبة
٤٠٩	سلفات ودفعات على حساب طلبات للاستثمار

٤١	- الزبائن
٤١١	قوائم الزبائن
٤١١١	الزبائن الماديون
٤١١٥	الزبائن المشكوك
	بتحصيل ديونهم
٤١١٩	حسومات مصوحة
	من المؤسسة المتبرعة
٤١٣	اورق لقبض - الزبائن



١١٥	فروقات صرف - رسوم
{٧٥١}	الزيادة في الذمم المدينة
{٧٥٢}	التدني في الذمم الدائنة
{٧٥٨}	فروقات معوضه بفرو الصرف

## فئة خامسة

### الحسابات المالية

٥٠	- سندات التوظيف
٥٠١	اسهم صادرة من الشركة ومعاد شروها من قياها
٥٠٢	سندات تمنح حاملها حق الملكية
٥٠٥	سندات دين وقسائم صادرة عن الشركة
٥٠٦	سندات تمنح حاملها حقوقي الدائنين
٥١	- المؤسسات المالية
٥١١	شركات وقسائم برسم القبض (رابع المجلد)
٥١٢	بنوك
٥١٩	مؤسسات التمويل

٥٣	- الصندوق
٥٨	- التحويلات الداخلية
٥٩	- مؤونات هبوط اسعار سندات التوظيف

## فئة سادسة

### حسابات الاعباء

٦٠	- مشتريات البضاعة وقيمة التفجير في المخزون
٦٠١	مشتريات البضاعة
٦٠١١	البضاعة
٦٠١٢	المبوات
٦٠١٨	تفقات اضافية على شراء البضاعة والمبوات
٦٠١٨١	التقليات
٦٠١٨٢	سمرة وعمولات
٦٠١٨٣	تأمين على الشحن
٦٠١٨٤	اتعاب مخصص البضاعة
٦٠١٨٥	رسوم جمركية

{٧٦}	فروقات صرف - اصول -
{٧٦١}	التدني في الذمم المدينة
{٧٦٢}	الزيادة في الذمم الدائنة
{٧٦٨}	فروقات معوضه بفرو الصرف

{٨}	- الحسابات المؤقتة وفيد التسوية
{٨١}	حسابات التوزيع
{٨٢}	الدوري للاعباء
{٨٣}	حسابات التوزيع الدوري للايرادات .....

-٤٩	- مؤونات لواجهه هبوط قيم حسابات الذمم
{٩١}	مؤونات هبوط قيم الذمم المدينة - زبائن
{٩٥}	مؤونات هبوط قيم حسابات الشركاء
{٩٦}	مؤونات هبوط قيم حسابات الذمم المدينة المختلفه
{٩٦٨}	مدبتون مختلفون - للاستثمار
{٩٦٩}	مدبتون مختلفون - خارج الاستثمار

حسومات مكتسبة	٦٠١٩
قيمة التغير في مخزون البضاعة	٦٠٥
مخزون أول المدة	٦٠٥١
مخزون آخر المدة	٦٠٥٢
<hr/>	
مواد أولية واستهلاكية مستخدمة	٦١
مشتريات المواد الأولية الاستهلاكية	٦١١
شراء مواد أولية	٦١١١
مواد أولية أ	٦١١١١
مواد أولية ب	٦١١١٢
شراء مواد ولوازم استهلاكية	٦١١٢
محروقات	٦١١٢١
مواد الصيانة	٦١١٢٢
لوازم للمنشغل والصنع	٦١١٢٣
لوازم للمخزون	٦١١٢٤
لوازم مكتسبة	٦١١٢٥
شراء عيوب	٦١١٢
عيوب لا تسترد	٦١١٢١
عيوب تسترد وبعد استعمالها	٦١١٢٢
عيوب تستعمل على أوجه مختلفة	٦١١٢٣
مصاريف اضافية على شراء مواد أولية واستهلاكية	٦١١٨
نفايات	٦١١٨١
سكرة وعمولات	٦١١٨٢
تأمين على الشحن	٦١١٨٣
اتعاب مخلصي البضاعة	٦١١٨٤
رسوم جمركية	٦١١٨٥
حسومات مكتسبة (بالفصيل)	٦١١٩
قيمة التغير في مخزون المواد الأولية والاستهلاكية	٦١٥
مخزون أول المدة	٦١٥١
مخزون آخر المدة	٦١٥٢
<hr/>	
اعباء خارجيه اخرى - المشتريات من ملتزمين ثانويين	٦٢
ملتزم ثانوي أ	٦٢١١
ملتزم ثانوي ب	٦٢١٢
حسومات مكتسبة على مشتريات من الملتزمين ثانويين	٦٢١٩
الاتساوي	٦٢٥
ايجار - قرض امول مسقولة	٦٢٥١
ايجار - قرض اموال غير منقولة	٦٢٥٢
حقوق الامتياز	٦٢٥٣
براءات	٦٢٥٤
احازات	٦٢٥٥
علامات	٦٢٥٦
اساليب	٦٢٥٧
حقوق وقيم مماثلة	٦٢٥٨
<hr/>	
الخدمات الخارجية	٦٢٦
تقليبات واتصالات	٦٢٦١
نفقات نقل الموجودات	٦٢٦١١
نفقات النقل المشترك للمستخدمين	٦٢٦١٢
نفقات البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية	٦٢٦١٥
الصيانة - التمليعات	٦٢٦٢
الايجارات (بخرامات الابنية)	٦٢٦٣
الايجارات	٦٢٦٣١
اعباء تجارية اخرى	٦٢٦٣٢
خدمات الفنادق والطعام	٦٢٦٤
تشرنقات	٦٢٦٤١
نقل وانتقال	٦٢٦٤٢
اطعام المستخدمين	٦٢٦٤٣
خدمات المستخدمين	٦٢٦٥
المستخدمون المؤقتون	٦٢٦٥١
اجور الوسطاء	٦٢٦٥٢
بدلات اتعاب	٦٢٦٥٣

٦٢٦٦ خدمات تعليمية	٦٥٥ مخصصات الزونات
٦٢٦٦١ الاعداد والتدريب	٦٥٥١ م. هيوط اسعار
٦٢٦٦٢ التوثيق	اصول ثابتة غير مادية
٦٢٦٧ الدراسات والبحوث	٦٥٥٢ م. هيوط اسعار
٦٢٦٨ اقساط التأمين	اصول ثابتة مادية
٦٢٦٩ خدمات خارجية اخرى	٦٥٥٣ م. هيوط اسعار
٦٢٦٩١ خدمات صحية	المخزون وفيد الصنع
٦٢٦٩٢ خدمات مالية	٦٥٥٤ م. هيوط قيم الذمم المدينة
( مصاريف على	٦٥٥٥ م. لواجهة المخاطر
سندات واوراق مالية )	والاعباء العائدة للاستثمار
<hr/>	
٦٣ - اعباء المستخدمين	٦٦ - اعباء ادارية عادية اخرى
٦٣١ رواتب واجور المستخدمين	٦٦١ اعباء ادارية اخرى
٦٣١١ الرواتب	٦٦١١ بدلات الحضور
٦٣١٢ الاجور	٦٦١٢ خصارة على ذمم
٦٣١٤ المعوقات الثابتة	الاستثمار المدينة التي
٦٣١٦ البدلات المدفوعة	ثبت هلاكها
للمديرين الذين	٦٦٥ حصص المؤسسة من
يتمتعون بأغلبية في	الخسائر على عمليات
ملكية المؤسسة	مشتركة
٦٣١٧ البدلات المدفوعة	٦٧ - اعباء المالية
لاعضاء مجلس الادارة	٦٧٣ الفوائد والاعباء
٦٣٥ اعباء اجتماعية	الاخرى المشابهة
( ضمان اجمالي )	٦٧٣١ فوائد على ذمم ذاته
<hr/>	
٦٤ - ضرائب ورسوم	٦٧٣٢ فوائد على حسابات
ومدفوعات مماثلة	جارية وودائع دائنة
٦٤١ على رواتب واجور	٦٧٣٣ فوائد السندات
وبدلات امتعاب	الم. طة بكفالات
٦٤٢ ضرائب ورسوم للابدات	٦٧٣٤ فوائد الذمم الدائنة الاخرى
٦٤٣ ضرائب على البيعات	٦٧٣٥ الخصم المتوج من المؤسسة
غير قابلة للاسترداد	٦٧٣٦ فوائد مصرفية وفوائد على
٦٤٤ رسوم تسجيل	عمليات التمويل
٦٤٥ ضرائب ورسوم	٦٧٥ فروقات صرف سلبية
ومدفوعات مماثلة اخرى	٦٧٥١ فروقات على عمليات
<hr/>	
٦٥ - مخصصات استهلاك	٦٧٥٢ فروقات على عمليات
ومؤونات للاستثمار	راسمالية
٦٥١ مخصصات الاستهلاكات	٦٧٦ اعباء صافية على عمليات
٦٥١١ اصول ثابتة غير مادية	التفرغ عن سندات توظيف
٦٥١٢ اصول ثابتة مادية	-
٦٥١٥ اعباء للتوزيع على عدة	
دورات	



٦٧٦ مخصصات الاستهلاكات

والمؤونات المالية

٦٧٦١ استهلاك علاوات التسديد

٦٧٦٢ مؤونات هبوط اسعار

٦٧٦٣ اصول ثابتة مالية

٦٧٦٤ مؤونات هبوط اسعار

٦٧٦٥ مؤونات لمواجهة

المخاطر والاعباء المالية

٦٦ - الضرائب على الارباح

فئة سابعة

الارادات

٧٠ - مبيعات البضاعة

٧٠١ فوائد

٧٠٦ حسمات منووعة

٧١ - المنتجات الباعة

٧١١ المبيعات

٧١١١ مبيعات المنتجات تامة

الصنع

٧١١٢ مبيعات المنتجات

الوسيلة

٧١١٣ مبيعات فضلات الانتاج

٧١٢ اشغال (مبيعات)

٧١٣ خدمات (مبيعات)

٧١٧ ايرادات النشاطات الفرعية

٧١٩ حسمات منووعة

٧١٩١ على بيع المنتجات

٧١٩٢ على بيع الاشغال

٧١٩٣ على بيع خدمات

٧١٩٧ على بيع نشاطات

فرعية

٧٢ - الانتاج الخزون

( قيمة التفير )

٧٢١ قيد الصنع ( اموال )

٧٢١١ منتجات قيد الصنع

٧٢١٢ اشغال قيد التنفيذ

٧٢٢ قيد الصنع ( خدمات )

٧٢٢٥ دراسات قيد الاعداد

٧٢٢٦ خدمات قيد التنفيذ

٧٢٥ منتجات

٧٢٥١ منتجات وسيطة

٧٢٥٥ منتجات تامة الصنع

٧٢٥٨ فضلات الانتاج

٦٨ - اعباء خارج الاستثمار

٦٨١ القيمة الدفترية

للاصول الثابتة

المتفرغ عنها

٦٨١١ اصول ثابتة غير مادية

٦٨١٢ اصول ثابتة مادية

٦٨١٥ اصول ثابتة مالية

٦٨٥ اعباء اخرى خارج الاستثمار

٦٨٥١ اعباء على عمليات

ادارة المؤسسة

٦٨٥١١ هبات

٦٨٥١٢ اعباءات منووعة

٦٨٥١٣ غرامات ضريبة وجرائية

٦٨٥١٤ غرامات على صفقات

٦٨٥١٥ ذمم مدته اصحت مالكة

٦٨٥١٦ عمليات ادارية اخرى

٦٨٥٥ اعباء على عمليات راسمالية

٦٨٥٥١ اعباء ناتجة عن موجب

تطبيق مؤشر اسعار

٦٨٥٥٢ جوائز تسديد

٦٨٥٥٣ اعباء ناتجة عن

استرداد القوسه لاسهم

وسندات صادرة عن

٦٨٩ مخصصات استهلاكات

ومؤونات خارج

الاستثمار

٦٨٩١ استهلاك استثنائي

على اصول ثابتة

٦٨٩٢ مؤونات هبوط اسعار

استثنائي

٦٨٩٥ مؤونات لمواجهة

مخاطر وابعاء خارج

الاستثمار

٧٧	— إيرادات مانبه	٧٣	— منتجات لها طابع
٧٧١	إيرادات سندات المشتركة		الاصول الثابتة
٧٧١١	عائدات سندات المشاركة	٧٣١	اصول ثابتة غير مادية
٧٧١٦	عائدات المشاركات الاخرى	٧٣٢	اصول ثابتة مادية
٧٧١٧	عائدات ذمم مدينة		
	مرتبطة بمشاركات	٧٤	— اعانات للاستثمار
٧٧٢	إيرادات القيم المنقولة الاخرى	٧٤١	للضمان
		٧٤٢	للأنتاج
٧٧٢١	عائدات سندات التوظيف		
٧٧٢٢	عائدات السندات المحمدة	٧٥	— استردادات من
٧٧٢٥	عائدات الذمم المدينة		الزونات — للاستثمار
	المجمدة	٧٥٢	من م. هبوط اسعار
٧٧٢٦	عائدات الذمم المدينة		الاصول الثابتة
	التجارية (تقارير دائمة)	٧٥٣	من م. هبوط اسعار
٧٧٢٧	عائدات الذمم المدينة		الاصول المتداولة
	المتخلفة		
٧٧٣	قائمة وايرادات مشابهة	٧٦	— إيرادات اخرى ناتجة
٧٧٣١	عائدات القروض		عن الاستثمار
	المنوحة	٧٦١	إيرادات عادية اخرى
٧٧٣٣	الخصم الممنوح	٧٦١١	اتاوى الامتيازات —
	للمؤسسة		البراءات —
٧٧٥	فروقات صرف ايجابية		العلامات والاساليب
٧٧٥١	على عمليات جارية		والحقوق والقيم المعائلة
٧٧٥٥	على عمليات رأسمالية	٧٦١٢	إيرادات الابنية غير
٧٧٨	إيرادات مالية اخرى		المخصصة للنشاط المهني
٧٧٨١	إيرادات حياقيه على	٧٦١٣	بدلات حضور وتعميمات
	بيع سندات توظيف		أعضاء مجلس الإدارة ،
٧٧٨٩	اخطاء مالية محولة الى		المديرين . . . . .
	حسابات اخرى	٧٦١٩	اخطاء استثمار محولة
٧٧٩	استردادات من		الى حسابات اخرى
	الزونات المالية	٧٦٥	حصص ارباح
٧٧٩٣	استرداد من مؤدب		العمليات المشتركة
	هبوط الاسعار	٧٦٥١	حصص للاجلاء الزرع
٧٧٩٥	استرداد من مؤدب		الصافية التي جرى
	الاعباء والمخاطر		تحويلها ( محاسبة
			المؤسسة التي ادارت
			العمليات المشتركة ،
		٧٦٥٥	حصص الإيرادات الصافية
			القررة ( محاسبة المؤسسة
			التي لم تتول إدارة
			العمليات المشتركة )

٧٨	- إيرادات خارج الاستثمار
٧٨١	أيراد التفرغ عن
	أصول ثابتة
٧٨١١	أصول ثابتة غير مادية
٧٨١٢	أصول ثابتة مادية
٧٨١٥	أصول ثابتة مالية
٧٨٢	إعانات للتوظيفات
	محولة الى نتيجة الدورة
٧٨٨	إيرادات أخرى خارج
	الاستثمار
٧٨٨١	إيرادات استثنائية
	على عمليات عادية
٧٨٨٨	إيرادات أخرى على
	عمليات رأسمالية
	استثنائية
٧٨٨٩	إعفاء استثنائية محولة
	الى حسابات أخرى
٧٨٩	استرداد من مؤونات
	خارج الاستثمار
٧٨٩١	استرداد من مؤونات
	هبوط أسعار
٧٨٩٥	استرداد من مؤونات
	المخاطر والإعفاء



## المحتويات

### القسم الأول

#### النظام المحاسبي الموحد في جمهورية مصر العربية . ٩

##### الباب الأول: تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية

١١	.....	لشركات القطاع العام
١٤	.....	الفصل الأول: تطوير الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام
٢٩	.....	الفصل الثاني: توحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام
٣٣	.....	أسئلة وتطبيقات
٣٥	.....	الباب الثاني: الإطار العام للنظام المحاسبي الموحد
		الفصل الأول: النظام المحاسبي الموحد ومتطلبات تطوير وتوحيد
٣٦	.....	الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام
		الفصل الثاني: أهداف ومعايير إعداد ومكونات النظام
٦٢	.....	المحاسبي الموحد
٧١	.....	الفصل الثالث: الدليل المحاسبي
٧٩	.....	أسئلة وتطبيقات
		الباب الثالث: في إثبات دورة العمليات الاقتصادية
٨١	.....	في ظل النظام المحاسبي الموحد
٨٣	.....	الفصل الأول: في إثبات وتوجيه المعاملات المتعلقة برأس المال
		الفصل الثاني: في إثبات وتوجيه المعاملات المتعلقة بالمشروعات
٨٩	.....	تحت التنفيذ في الأصول الثابتة
		الفصل الثالث: في شراء الأصول الثابتة في حالة معدة للاستعمال
١٤١	.....	وبيع وتخريد الأصول الثابتة

## الفصل الرابع : في المشتريات من المستلزمات السلعية والبضائع

١٥٠	بغرض البيع .....
١٦٩	الفصل الخامس: في الأجور .....
١٨١	الفصل السادس: في المصروفات العامة .....
٢٠٥	الفصل السابع: في المصروفات التحويلية الجارية .....
٢٢١	الفصل الثامن: في الإهلاك .....
٢٥٩	الفصل التاسع: في التحويلات الجارية التخصيصية .....
٢٦٥	الفصل العاشر: في المعاملات في الموارد .....
٢٩٩	أسئلة وتطبيقات .....
٣١٣	الباب الرابع: الحسابات والقوائم الختامية .....
٣١٥	الفصل الأول: حساب العمليات الجارية .....
٣٤٣	الفصل الثاني: الميزانية .....
٣٥١	أسئلة وتمارين .....

## القسم الثاني

### التصميم المحاسبي العام في الجمهورية اللبنانية .. ٣٧٥

٣٧٩	الباب الأول: الإطار العام للتصميم المحاسبي العام .....
٣٨١	الفصل الأول: الملامح الرئيسية للتصميم المحاسبي العام .....
٣٩٧	الفصل الثاني: مجالات التوحيد والإلزام في التصميم المحاسبي العام ..
٤٣٣	الباب الثاني: الدورة المحاسبية والقوائم والحسابات الختامية .....
٤٣٧	الفصل الأول: تشغيل البيانات والدورة المالية .....
٤٤٩	الفصل الثاني: الميزانية وفقاً للنظام المختصر .....
٤٦٥	الفصل الثالث: حساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر .....
٤٨٩	أسئلة وتمارين .....
٤٩٣	ملحق القسم الثاني: «لائحة الحسابات» وفقاً للتصميم المحاسبي العام













### Abstract



022-4788